



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza transformačního procesu při rozdělení obchodní korporace  
Analysis of Transformation Process during Business Corporation Break-up

Student: Bc. Alice Přesličková

Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2019

## Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Alice Přesličková**  
Studijní program: N6208 Ekonomika a management  
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně  
Téma: **Analýza transformačního procesu při rozdělení obchodní korporace**  
**Analysis of Transformation Process during Business Corporation Break-up**  
Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
  2. Charakteristika a význam přeměn obchodních korporací
  3. Analýza ekonomických dopadů plynoucích z přeměny rozdělením
  4. Aplikace a zhodnocení variant rozdělení v konkrétní obchodní korporaci
  5. Závěr
- Seznam použité literatury  
Seznam zkratk  
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce  
Seznam příloh  
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:


DĚDIČ, Jan a kol. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*. Praha: POLYGON, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7273-170-1.  
SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2015. 248 s. ISBN 978-80-7478-699-0.  
THOM, Michael. *Tax politics and policy*. New York: Routledge, 2017. 263 s. ISBN 978-1-13818338-4.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 26.04.2019

  
Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



  
prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal  
děkan fakulty

**Prohlášení**

Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 26. dubna 2019



Bc. Alice Přesličková

## Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod.....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Charakteristika a význam přeměn obchodních korporací .....</b>	<b>6</b>
2.1	Historický exkurs .....	6
2.2	Současná právní úprava .....	6
2.3	Jednotlivé typy přeměn .....	7
2.3.1	Fúze společnosti .....	8
2.3.2	Převod jmění na společníka.....	10
2.3.3	Změna právní formy .....	10
2.3.4	Přeshraniční přemístění sídla.....	10
2.3.5	Rozdělení společnosti .....	11
2.4	Právní aspekty rozdělení .....	18
2.4.1	Projekt rozdělení.....	19
2.4.2	Zpráva o přeměně .....	20
2.5	Důvody vedoucí k rozdělení obchodní korporace .....	25
<b>3</b>	<b>Analýza ekonomických dopadů plynoucích z přeměny rozdělením.....</b>	<b>27</b>
3.1	Účetní dopady plynoucí z přeměny rozdělením .....	27
3.1.1	Účetní období .....	27
3.1.2	Účetní závěrka .....	28
3.1.3	Zahajovací rozvaha.....	29
3.2	Rozhodný den .....	29
3.3	Ocenění jmění .....	31
3.4	Odložená daň .....	38
3.5	Daňové dopady plynoucí z přeměny rozdělením.....	40
3.5.1	Daň z příjmů právnických osob.....	41
3.5.2	Daňová ztráta.....	42
3.5.3	Daňové odpisy .....	43
3.5.4	Daň z přidané hodnoty .....	44
3.5.5	Ostatní daně .....	45

<b>4</b>	<b>Aplikace a zhodnocení variant rozdělení v konkrétní obchodní korporaci</b>	<b>47</b>
4.1	Základní údaje o obchodní korporaci .....	47
4.2	Návrh variant řešení .....	48
4.3	Odštěpení .....	48
4.3.1	Harmonogram přeměny odštěpením .....	49
4.3.2	Konečná rozvaha rozdělované obchodní korporace .....	49
4.3.3	Projekt odštěpení .....	50
4.3.4	Rozdělení majetku .....	51
4.3.5	Ocenění majetku a odložená daň .....	52
4.3.6	Zahajovací rozvahy .....	55
4.4	Rozštěpení .....	57
4.4.1	Harmonogram rozdělení .....	58
4.4.2	Konečná rozvaha .....	59
4.4.3	Projekt rozštěpení .....	59
4.4.4	Rozdělení majetku .....	60
4.4.5	Ocenění majetku a odložená daň .....	62
4.4.6	Zahajovací rozvahy nástupnických společností .....	64
4.5	Zhodnocení jednotlivých variant a vlastní doporučení .....	66
<b>5</b>	<b>Závěr .....</b>	<b>69</b>
	<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>71</b>
	<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>73</b>
	<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce</b>	
	<b>Seznam příloh</b>	
	<b>Přílohy</b>	

# 1 Úvod

Jednou z přeměn, kterou může obchodní korporace uskutečnit je její rozdělení, smyslem této přeměny je rozdělit obchodní korporaci na více společností, při které může původní obchodní společnost zaniknou bez nutnosti její likvidace, nebo může pokračovat ve své činnosti, v tomto případě dochází k oddělení určité části na jinou obchodní společnost, popřípadě více obchodních společností. Rozdělení obchodní korporace je ve své podstatě velice složitý proces, který je potřeba připravit opravdu důsledně, aby bylo možné v konečném důsledku rozdělení uskutečnit.

Cílem teoretické části této diplomové práce je podat srozumitelný a ucelený pohled na rozdělení obchodní korporace, vymezení jednotlivých kroků a pojmů, které s touto problematikou souvisí. Cílem praktické části je aplikace rozdělení na konkrétní obchodní korporaci.

Diplomová práce je rozdělena do pěti kapitol, první kapitolou je úvod a poslední závěr. Druhá kapitola se věnuje nejprve právní úpravě přeměn obchodních korporací, jednak z hlediska historie, tak i z novodobého pohledu, dále budou obecně rozebrány jednotlivé typy přeměn. Závěr této kapitoly je věnován již přeměně rozdělením, a to především právním aspektům a důležitým pojmům.

Obsahem třetí kapitoly je nastínění ekonomických dopadů přeměny rozdělením, kdy jsou nejprve rozebrány účetní dopady plynoucí z rozdělení, kam spadá problematika konečné účetní závěrky, stanovení rozhodného dne, ocenění jmění nebo problematika odložené daně při přeměně. Dále v této kapitoly jsou rozebrány ještě daňové dopady plynoucí z rozdělení, a to především daň z příjmu právnických osob.

Praktickou částí je čtvrtá kapitola, ve které jsou zúročeny nabyté znalosti z předešlých kapitol a na konkrétní obchodní korporaci jsou aplikovány dvě formy rozdělení, a to rozdělení odštěpením se vznikem nové obchodní korporace a rozštěpení se vznikem nových obchodních korporací. Závěrem celé praktické části je mé vlastní doporučení pro rozdělovanou obchodní korporaci.

Při zpracování diplomové práce byly využity metody syntézy, analýzy, deskripce, komparace a explanace.

## **2 Charakteristika a význam přeměn obchodních korporací**

Následující kapitola bude věnovaná rozdělení obchodních korporací, nejprve bude naznačen historický vývoj a současná právní úprava, dále budou rozebrány jednotlivé formy přeměn a konec kapitoly bude věnován právním aspektům a pojmům přeměny formou rozdělení obchodních korporací.

### **2.1 Historický exkurs**

Předpisy, které upravují fúze a rozdělení obchodní společnosti s ručením omezeným a akciové společnosti existovaly již v dobách první republiky. Za 2. světové války byly tyto předpisy upraveny a obsahovaly pouze sloučení, splynutí a rozdělení národních podniků, tyto předpisy ale neměly s nynější úpravou přeměn obchodních korporací nic společného.

Novodobá právní úprava přeměn započala přijetím zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník (dále jen obchodní zákoník), která tuto problematiku upravovala v letech od 1. 1. 2000 do 30. 6. 2008, avšak právní úprava přeměn byla velmi nedostatečná a později neodpovídala požadavkům Evropské Unie (dále jen EU). První větší změna přišla s druhou úpravou obchodního zákoníku, kdy do něj byla implementovaná Třetí a Šestá směrnice evropského práva s účinností od roku 2001, i tato ustanovení obsahovaly spoustu nedostatků, tím největším byla chybějící obecná úprava přeměn a zavedení některých omezení, které přeměny zbytečně komplikovaly. (Dvořák, 2013)

### **2.2 Současná právní úprava**

V souvislosti s povinností členských států EU transponovat do svých právních předpisů Desátou směrnicí EU do prosince 2007, která upravovala přeshraniční fúze kapitálových společností, bylo rozhodnuto o vyjmutí úpravy přeměn z obchodního zákoníku a vytvoření samostatného zákona. Došlo tak ke vzniku zákona č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev (dále ZoP) s účinností od 1. 7. 2008. Hned od svého vzniku procházel tento zákon o přeměnách několika novelami, jedna z těch nejvýznamnějších proběhla zákonem č. 335/2011 Sb. s účinností od 1. 1. 2012, důvodem této novelizace bylo opět nařízení EU implementovat směrnice 2009/109/ES, jejím hlavním cílem bylo snížení informativní povinnosti, společnosti tím získaly větší pravomoc k rozhodování o potřebnosti informací k jednotlivým případům, dále skloubila pravidla daná Třetí a Šestou směrnicí s detailnější úpravou práv věřitelů. Poslední novelizace byla v roce 2014 z důvodu vzniku nového občanského zákoníku (dále jen NOZ) a s ním spojenou rekodifikaci soukromého práva, při které došlo k promítnutí do dalších právních předpisů.



Zákon o přeměnách vymezuje projekt přeměn, jeho schvalování a rušení, rozhodný den, a také charakterizuje jednotlivé druhy přeměn. Vzhledem k tomu, že některé důležité pojmy, jako např. jmění nástupnické společnosti nebo stanovení orgánů nástupnické společnosti, nejsou v zákoně o přeměnách uvedeny, je nutno použít i další právní předpisy, především zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích, ve znění pozdějších předpisů a dále zákon č. 89/2012 Sb. občanský zákoník, přesněji § 174 až § 184, které upravují základní pojmy a základní souvislosti přeměn.

Při samotném procesu přeměn je nutno použít i právní předpisy upravující oblasti, které s procesem přeměn úzce souvisí, a to zejména oblast účetní a daňová.

Zachycení účetních transakcí přeměn je upraveno zákonem č. 563/1998 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ) a jeho prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., v těchto zákonech je uveden např.:

- začátek a konec účetního období,
- způsob oceňování,
- otevírání a uzavírání účetních knih.

Daňová problematika je upravena zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád a zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále ZDP). V těchto zákonech najdeme např. ustanovení týkající se sazby daně právnických osob, povinnost podání daňového přiznání nebo přechod daňové povinnosti.

## **2.3 Jednotlivé typy přeměn**

Přeměny obchodních korporací mohou probíhat dvěma způsoby, prvním způsobem je přeměna obchodní korporace se zánikem právnické osoby, kterou lze realizovat fúzí, rozdělením nebo převodem jmění na společníka. Druhým způsobem je přeměna bez zániku právnické osoby, která je realizována změnou právní formy nebo přeshraničním přemístěním sídla.

Obchodní korporace se mohou přeměnit pouze za podmínek uvedených v zákoně o přeměnách, jiný způsob přeměny není právně přípustný. Typy přeměn dle zákona o přeměnách:

- fúze společnosti,
- převod jmění na společníka,

- rozdělení společnosti,
- změna právní normy,
- přeshraniční přemístění sídla.

V následujících podkapitolách budou jednotlivé typy přeměn charakterizovány.

### 2.3.1 Fúze společnosti

Fúze je jeden z nejčastějších typů přeměn, kdy dochází ke zrušení obchodní společnosti s právním nástupcem a přeměně společnosti, účastní se jí nejméně dvě obchodní společnosti, u kterých dochází k vzájemnému spojení.

Za pozitiva fúze je považováno dosahování úspor:

- z rozsahu – vyloučení fixních nákladů (např. daňových)
- z měřítka – snížení výrobních nákladů při společné výrobě různých výrobků (např. využitím nějakého společného vstupu),
- z učení – v důsledku nahromaděných zkušeností (vzájemné učení v důsledku výměny zkušeností mezi dříve soutěžícími subjekty),
- zvyšování technologického pokroku (např. při fúzi subjektů disponujících patenty),
- vzrůst vyjednávací síly spojených subjektů (získání množstevních slev, snadnější přístup k úvěrům),
- zvýšení efektivnosti řízení (úspory v oblasti řízení). (Salachová, 2014)

K fúzi dochází převážně kvůli vytvoření nového, většího ekonomického i právního celku. K ekonomickému spojení dochází nejčastěji z důvodu převzetí kontroly nad spojovanými celky s cílem vyřešení špatné finanční situace přejímané společnosti. Ale objevují se i opačné situace, kdy převzetí prosperující společnosti vyřeší finanční problémy přejímající společnosti.

Zákon o přeměnách rozlišuje dle sídla společnosti 2 základní typy fúze:

- vnitrostátní,
- přeshraniční.

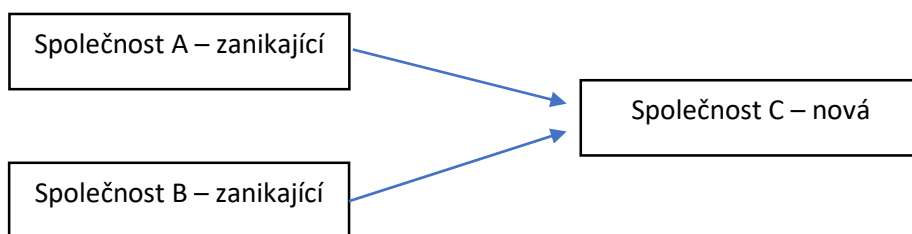
Jestliže obchodní společnosti, účastníci se fúze, sídlí v České republice, jedná se o vnitrostátní fúzi. Pokud se fúze účastní alespoň jedna zahraniční korporace, jedná se o fúzi přeshraniční.

Fúze mohou mít dvě základní formy dle toho, zda zúčastněné obchodní společnosti zanikají nebo vzniká úplně nová společnost. Jedná se o:

- fúze splynutím,
- fúze sloučením.

Fúze splynutím se vyznačuje tím, že účastnické obchodní společnosti (minimálně dvě) zanikají tzn. jsou zrušeny bez likvidace, veškeré jmění společnosti přechází na nově vzniklou společnost. Společníci, kteří ze svých původních společností nevystoupí se stávají společníky nově vzniklé obchodní společnosti. Graficky je fúze splynutím zobrazena níže na Obr. 2. 1.

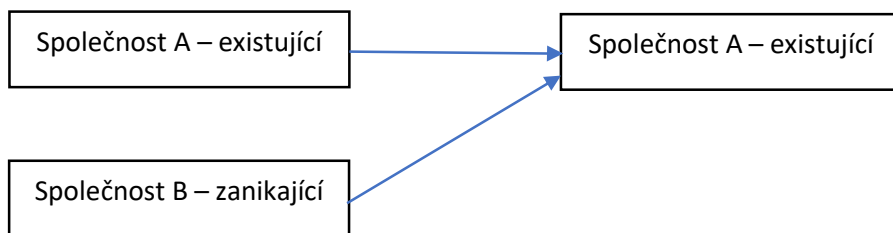
Obr. 2.1 Fúze splynutím



Zdroj: vlastní zpracování

Při fúzi sloučením dochází k zániku minimálně jedné obchodní společnosti, taktéž bez likvidace a veškeré jmění zaniklé společnosti přechází na již existující obchodní společnost. Nevzniká tedy žádná nová společnost, společníci zanikající společnosti se stávají členy společnosti nástupnické. Graficky je fúze sloučením zobrazena níže na Obr. 2. 2.

Obr. 2.2 Fúze sloučením



Zdroj: vlastní zpracování

Obě společnosti, jak zanikající, tak i nástupnická, musí být buďto kapitálová nebo osobní společnost. Může se tedy spojit akciová společnost se společností s ručením

omezeným nebo komanditní společnost s veřejnou obchodní společností, ale nemůže dojít k fúzi mezi akciovou společností a komanditní společností. (Skálová, 2015)

### **2.3.2 Převod jmění na společníka**

Dle zákona o přeměnách, přesněji § 337 a za podmínek stanovených pro jednotlivé formy obchodních společností je možné, aby společníci nebo valná hromada rozhodli o zrušení společnosti bez likvidace a převzetí jmění společnosti přejímajícím společníkem, u družstev je tento typ přeměny zakázán. Přejímajícím společníkem může být fyzická i právnická osoba, tato osoba musí být ke dni vyhotovení projektu přeměny a v době podání návrhu na zápis do obchodního rejstříku podnikatelem.

Pro každou právní formu zanikající společnosti jsou v ZoP uvedeny podmínky, za kterých může k převodu jmění na společníka dojít, ale vzhledem k tomu, že tato forma přeměny není stěžejní částí této práce, nebudou podmínky pro jednotlivé právní formy popsány.

### **2.3.3 Změna právní formy**

Změna právní formy je odlišná od ostatních přeměn, jejím charakteristickým znakem je, že právnická osoba nezaniká, ani její jmění nepřechází na právního nástupce, mění se pouze vnitřní struktura společnosti a postavení jejich společníků. Obchodní společnost plynule pokračuje ve své činnosti, ta se nemění obsahem ani rozsahem, jelikož nedochází k žádnému vlivu na hospodaření podniku a společníci nadále zůstávají v přeměňované společnosti. K zásadnímu vlivu dochází mezi vlastnostmi společníků, jelikož různé právní normy se podstatně liší podle formy společnosti, jedná se např. o změnu výše vkladů nebo rozsah ručení za závazky společnosti.

Obchodní společnost je povinna nejdříve určit den, ke kterému bude projekt přeměny zpracován, není-li tento den rozvahovým dnem, je povinna obchodní korporace vyhotovit mezitímní účetní závěrku. Údaje, se kterými je závěrka sestavena nesmí být starší než 6 měsíců do dne přijetí rozhodnutí o změně právní formy. Pokud dochází ke změně právní formy na společnost s ručením omezeným nebo akciovou společnost, je obchodní korporace povinna nechat ocenit jmění znalcem ke dni zpracování projektu na změnu právní formy.

### **2.3.4 Přeshraniční přemístění sídla**

Tento typ přeměny nastává tehdy, přesune-li zahraniční korporace své sídlo na území České republiky, může nastat i situace opačná, když česká právnická osoba přesune své sídlo

do zahraničí. Současně dochází i ke změně právní formy podle platných právních předpisů státu, kam je sídlo přemístěno, na právní formu platnou v tomto státě. Dochází tedy v tomto případě přeměně právní formy.

Jedním z důvodů přemístění sídla společnosti do / ze zahraničí mohou být výhodnější podmínky pro podnikatelskou činnost v určitém státě, takové podmínky mohou být výše nákladů, kvalita legislativního prostředí, státní dotace nebo investiční pobídky a taktéž míra zdanění. (Skálová, 2015)

Nejvíce společností do ČR přišlo ze Slovenska, a to od roku 2008 to bylo 69 společností, v posledních letech ale tento trend pomalu klesá. Na druhé příčce jsou společnosti z Kypru a Nizozemí. Celkově do ČR přišlo od roku 2008 zahraničních společností 135 a 108 společností se přemístilo z ČR do zahraničí.<sup>1</sup>

### **2.3.5 Rozdělení společnosti**

I když se přeměna rozdělením zdá jako přesný protiklad přeměny formou fúzí, není to správná myšlenka, jelikož při fúzi dochází ke splnutí více právních subjektů do jednoho, aniž by tyto subjekty ztrácely cokoli ze své podstaty, u rozdělení přebírá právní nástupce jen určitou část hmotných a nehmotných prvků rozdělované společnosti a vstupuje jen do části jejich práv a povinností. (Pelikán, 2010)

V praxi dochází k této formě přeměny převážně tehdy, pokud se odděluje ekonomicky silná část společnosti od problematičtější části. Ekonomicky prosperující část společnosti vytvoří novou obchodní společnost nebo se sloučí s jinou společností a ekonomicky slabší část může vytvořit také vlastní společnost nebo se strategicky sloučí se společností, která ji pomůže. U tohoto častého důvodu rozdělení nastává otázka, zda se nejedná o protiprávní jednání, jelikož je možno takto z firmy „vynést“ špatně vymahatelné pohledávky nebo nesplacené závazky, které přejdou na nově vzniklou společnost. Dalším častým důvodem rozdělení společnosti mohou být i odlišné vize společníků, nebo rivalita mezi společníky

Všechny rozdělované obchodní společnosti, nástupnické nově vznikající i nástupnické již existující obchodní společnosti musí mít stejnou právní formu. Existují ale dvě výjimky, kdy je dovolena přeměna jiných právních forem. První výjimka je křížové rozdělení veřejné osobní společnosti na kapitálovou společnost a naopak. Druhou výjimkou je křížové rozdělení

---

<sup>1</sup> <https://www.e15.cz/domaci/pocet-preshranicnich-firemnych-fuzi-v-cesku-roste-nejvice-jich-je-ze-slovenska-1350488>

akciové společnosti na společnost s ručením omezeným a naopak. Vybrané přeměny rozdělení podle právní formy je ukázáno v následující tabulce.

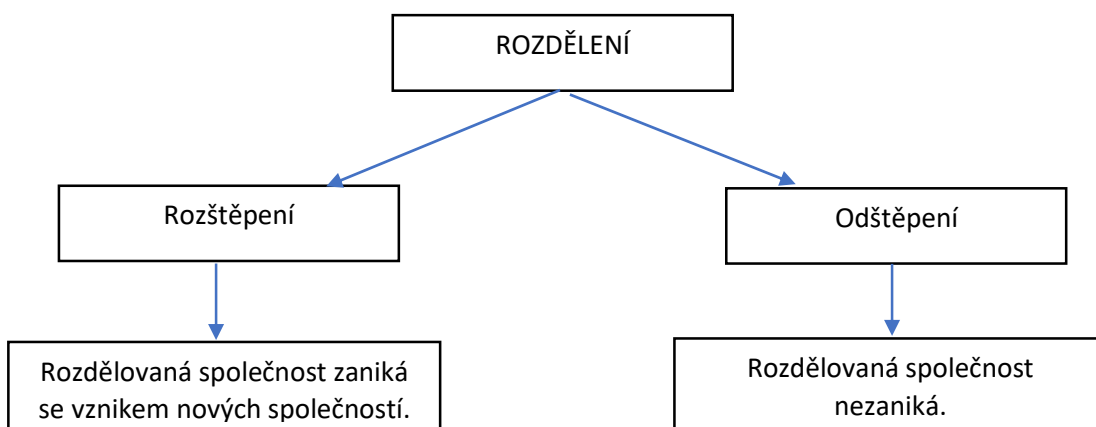
Tab. 2.1 Varianty rozdělení

<b>Rozdělovaná spol. A</b>	<b>Nástupnická spol. B</b>	<b>Nástupnická spol. C</b>
v. o. s	v. o. s	v. o. s
v. o. s	v. o. s	k. s.
v. o. s	k. s.	k. s.
k. s.	k. s.	k. s.
k. s.	k. s.	v. o. s
k. s.	v. o. s	v. o. s
s. r. o.	s. r. o.	s. r. o.
s. r. o.	s. r. o.	a. s
s. r. o.	a. s	a. s
a. s	a. s	a. s
a. s	a. s	s. r. o.
a. s	s. r. o.	s. r. o.
družstvo	družstvo	družstvo

Zdroj: vlastní zpracování

Přeměně formou rozdělení obchodní společnosti se podrobněji věnuje § 243 - § 336 zákona o přeměnách, přeměny rozdělením můžeme rozdělit na dvě odlišné formy podle toho, zda dochází k zániku společnosti, která se rozdělila nebo rozdělená společnost pokračuje dál ve své podnikatelské činnosti. Možnosti rozdělení jsou ukázány na obrázku č. 2. 3.

Obr. 2.3 Možnosti rozdělení



Zdroj: vlastní zpracování

### 1. Rozdělení rozštěpením

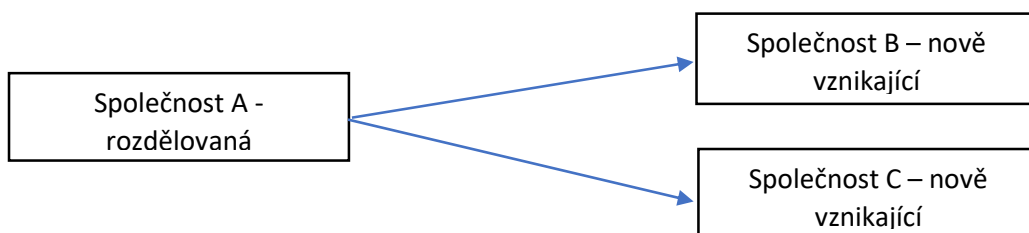
O rozdělení rozštěpením jde tehdy, pokud rozdělovaná obchodní společnost zaniká. Zániku předchází zrušení obchodní společnosti bez likvidace a její jmění přechází na jednu nebo více nástupnických společností. Společníci rozdělované společnosti se stávají společníky nástupnické společnosti.

Dle zákona o přeměnách, přesněji podle § 243, může mít rozštěpení více druhů:

- a) rozštěpení se vznikem nových obchodních společností,

při tomto rozdělení zaniká rozdělovaná obchodní společnost a z ní nově vznikají minimálně dvě nové obchodní společnosti, na které přechází jednotlivé části původního jmění, práva a povinnosti společnosti.

Obr. 2.4 Rozštěpení se vznikem nových společností

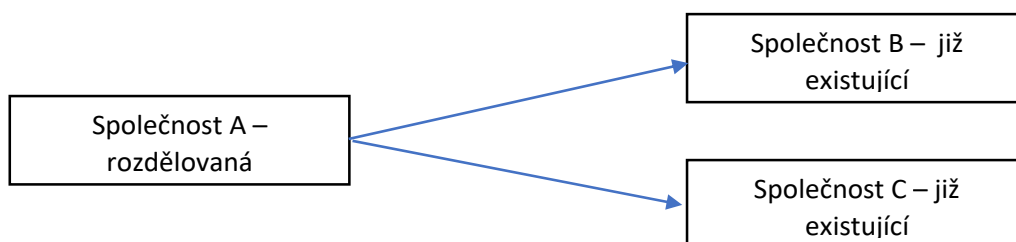


Zdroj: vlastní zpracování

b) Rozštěpení sloučením,

u tohoto druhu rozštěpení zaniká rozdělovaná obchodní společnost a jmění, práva a povinnosti zaniklé společnosti přechází na dvě nebo více nástupnických společností. Nástupnické společnosti nevznikají nově, ale jedná se o už vytvoření společnosti.

Obr. 2.5 Rozštěpení sloučením

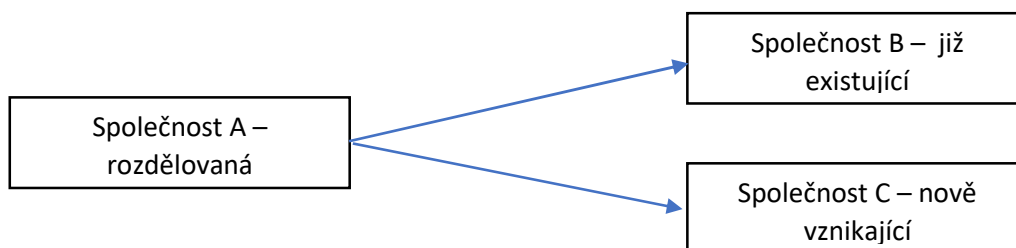


Zdroj: vlastní zpracování

c) Kombinovaní rozštěpení,

tento druh rozdělení je spojením obou předchozích druhů, kdy dochází k zániku rozdělované společnosti a její část jmění, práva a povinnosti přecházejí na jednu nebo více nástupnických, již vzniklých společností a další část jmění, práv a povinností přechází na nově vzniklou obchodní společnost.

Obr. 2.6 Kombinované rozštěpení



Zdroj: vlastní zpracování



## 2. Rozdělení odštěpením

Druhá forma rozdělení obchodní společnosti je odštěpení, tj. situace, kdy nedochází k zániku rozdělované společnosti, ale pouze část jejího jmění přechází buďto na nově vzniklou nástupnickou obchodní společnost, nebo na již existující nástupnickou obchodní společnost. Společníci ve většině případů zůstávají společníci v původní obchodní společnosti, a mimo to se stávají společníky i nově vzniklých obchodních korporací.

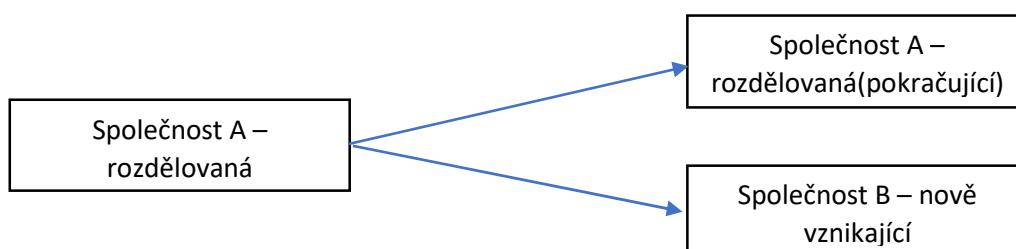
Ale může nastat i situace, kdy někteří společníci původní společnost opustí a stanou se společníky jen v nově vzniklých nástupnických společnostech a ostatní společníci zůstanou v původní společnosti, v tomto případě se jedná o tzv. odštěpení od nuly

Stejně jako rozdělení rozštěpením, může být i rozdělení odštěpení rozděleno na více druhů.

- a) Odštěpení se vznikem jedné nebo více nových obchodních společností,

V tomto případě rozdělovaná společnost pokračuje normálně ve své existenci a odštěpovaná část jmění, práv a povinností původní společnosti přechází na minimálně jednu nově vzniklou nástupnickou společnost.

Obr. 2.7 Odštěpení se vznikem nových společností

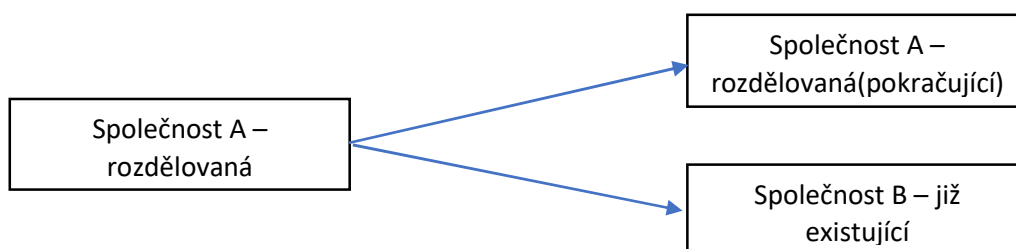


Zdroj: vlastní zpracování

- b) Odštěpení sloučením,

Při tomto druhu odštěpení nedochází ke vzniku žádné nové společnosti, ale odštěpená část jmění, práv a povinností přechází na již existující společnost a rozdělovaná společnost normálně pokračuje ve své existenci.

Obr. 2.8 Odštěpení sloučením

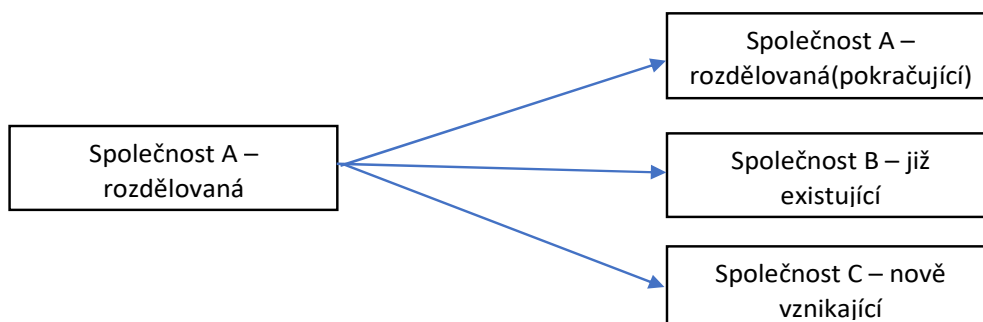


Zdroj: vlastní zpracování

c) Kombinovaní odštěpení,

Tento druh odštěpení v sobě spojuje přechází druhy odštěpení, kdy rozdělovaná společnost normálně pokračuje ve své existenci, část odštěpovaného jmění, práv a povinností přechází na již existující nástupnickou obchodní společnost a další část odštěpovaného jmění, práv a povinností přechází na nově vznikající nástupnickou společnost.

Obr. 2.9 Kombinované odštěpení



Zdroj: vlastní zpracování

Rozdělení společnosti by mělo být vždy dobrovolné, záleží vždy na rozhodnutí společníků společnosti, v jednom případě, ale existuje výjimka, kdy rozdělení není dobrovolné. Jedná se o tzv. nucené rozdělení a může jej nařídít Komise EU jako nápravné nařízení, společníci nebo členové nemají v tomto případě na výběr. (Slachová, 2013)

Dle Sedláčka existují 3 metody, které lze využít při rozdělení společnosti, a to:

- metoda rozdělení podle podílů společníků,
- metoda rozdělení z hlediska věcného (funkčního),
- metoda rozdělení v tržním ocenění.

V následujících odstavcích budou jednotlivé metody rozebrány a vysvětleny.

### **Metoda rozdělení podle podílů společníků**

Při použití této metody se vychází z velikosti podílů jednotlivých společníků na celkové hodnotě aktiv zanikající společnosti. Původní podíly se mohou zachovat ve všech společnostech, anebo se přemění v nových společnostech na podíly nové. Tato metoda je brána jako základní a spravedlivá, jelikož po rozdělení je zachována vnitřní hodnota jednotlivých podílů. Při případném vkládání přeceněného majetku a závazků do základního kapitálu nových společností nedojde ke změně podílů společníku na čistých aktivech, jelikož i případný goodwill, jak kladný, tak i záporný, přechází ve stejném poměru. (Sedláček, 2014)

### **Metoda rozdělení z hlediska věcného**

Věcné rozdělení se váže na hmotnou stránku činnosti společnosti, která je zrušena a které odpovídá relativně samostatná funkční část společnosti, nástupnická společnost tak přebírá celý provozní celek, který na sebe váže konkrétní aktiva a závazky. Jestliže si společníci nezachovají svůj podíl rozdělované společnosti a ve všech nástupnických společnostech nebude rozdělení odpovídat podílům jednotlivých společníků, proto je při tomto rozdělení potřeba ve zprávě o rozdělení odůvodnit výměnný poměr a výši případných doplatků jednotlivým společníkům nástupnických společností. (Sedláček, 2014)

### **Metoda rozdělení v tržním ocenění**

Při použití této metody se vychází ze znaleckého ocenění rozdělované společnosti i jednotlivých částí, které se stanou základem nástupnických společností po skončení procesu rozdělení, tohle znalecké ocenění je nutná součást projektu rozdělení. Dle znaleckého ocenění se určí velikost vlastního kapitálu, který bude rozdělen, a také velikost vlastního kapitálu nástupnických společností. Je možno provést i individuální přecenění jednotlivých položek aktiv a závazků, které se následně rozdělí mezi nástupnické společnosti. Případný goodwill bude rozdělen mezi společnosti podle dohodnutého klíče v projektu rozdělení. (Sedláček, 2014)

*Bohužel Sedláček je jediný, který tyto metody v dostupné literatuře používá, žádný jiný autor následující dělení nepoužívá a dle mého názoru se jedná stále o totéž rozdělení, každé rozdělení je v tržní hodnotě, jelikož je povinnost nechat ocenit jmění znalcem a také je potřeba brát ohled na velikost podílů jednotlivých společníků.*

## **2.4 Právní aspekty rozdělení**

Jak již bylo zmíněno výše, základním kamenem při rozdělení je zákon č. 125/2008 Sb. o přeměnách obchodních společností a družstev, tento zákon byl již mnohokrát novelizován a největších změn došlo v roce 2012. Zákon o přeměnách je rozdělen do sedmi částí:

- Část první – Obecná ustanovení
- Část druhá – Fúze
- **Část třetí – Rozdělení**
- Část čtvrtá – Převod jmění na společníka
- Část pátá – Změna právní formy
- Část šestá – Ustanovení společná a přechodná
- Část sedmá – Účinnost

Z těchto částí bude nejvíce pozornosti věnováno části třetí, která je věnována právě rozdělení. Kromě zmíněného zákona o rozdělení je nutno použít i další zákony, vyhlášky, ale i nařízení a směrnice Evropského parlamentu a Rady EU, které musela Česká republika implementovat do svého právního řádu.

### **Rozdělovaná společnost**

Rozdělovaná společnost je společnost, která pokud se rozštěpuje, tak zaniká bez likvidace a veškeré jmění, práva a povinnosti připadají na dvě či více nástupnické společnosti. V případě odštěpení, rozdělovaná společnost nezaniká a dál pokračuje ve své existenci bez části jmění, práv a povinností, které byly odštěpeny a ty přecházejí na jednu nebo více nově vznikající společnosti.

### **Nástupnická společnost**

Nástupnická společnost, je ta společnost, na kterou přechází jmění, práva a povinnosti rozštěpené společnosti, nebo odštěpovaná část jmění, práv a povinností. Takovou společností může být již existující společnost nebo jí může být společnost nově vznikající.

### **Osoba zúčastněná**

Osoba zúčastnění je při rozštěpení nebo odštěpení sloučením rozdělovaná společnost a nástupnické společnosti, v případě, že jde o proces rozštěpení nebo odštěpení se vznikem jedné nebo více nových společností, je takovou společností pouze rozdělovaná společnost. Jelikož dle zákona mohou být zúčastněné společnosti pouze ty, které existují již před samotným procesem rozdělení a jsou tedy přímými účastníky procesu.

#### **2.4.1 Projekt rozdělení**

Přeměny obchodních společností probíhají na základě projektu rozdělení, který vyhotovuje zúčastněná společnost, příp. její statutární orgán, pokud je zúčastněných společností více, vyhotovují projekt společně. Tento projekt je základní dokument obsahující nejdůležitější informace o zanikající společnosti, nástupnické společnosti, rozhodném dni, o výměnném podílu, tedy o budoucím vlastnickém uspořádání nástupnické společnosti a jiné.

Při vymezení majetku a závazků přecházejících na jednotlivé nástupnické společnosti, nebo při vymezení jaká část jmění zůstává rozdělované společnosti, je možno odkázat na poslední účetní závěrku, která byla provedena před vyhotovením projektu rozdělení, taková účetní závěrka může být řádná, mimořádná, nebo mezitímní.

Projekt musí mít vždy písemnou podobu a podepisují jej všechny osoby zúčastněné, resp. statutární orgány, na základě plné moci může být projekt podepsán i zmocněncem osoby zúčastněné. (Šebestíková, 2011)

Projekt rozdělení musí dle § 250 odst. 1 zákona o přeměnách obsahovat tyto náležitosti:

- firmu a sídlo všech zúčastněných korporací, právní formu a identifikační číslo,
- rozhodný den rozdělení obchodní společnosti,
- při rozdělení rozštěpením výměnný poměr podílů společníků nebo členů zanikající korporace na jedné nebo více nástupnických korporacích s uvedením, jak se rozdělují podíly na nástupnických korporacích mezi společníky nebo členy zanikající korporace a kritérium, které bylo použito pro rozdělení a určení výše a doby splatnosti případného doplatku,
- při rozdělení odštěpením, je nutné uvést výměnný poměr podílů a údaje o tom, kolik a jakých podílů společník rozdělované korporace na nově vzniklých obchodních korporacích nabude, popřípadě údaj o tom, účast, kterého společníka na rozdělované

společnosti v zanikne důsledku odstěpení, s uvedením, jak se rozdělují podíly na nově vzniklých korporacích mezi společníky nebo členy rozdělované korporace, a kritérium, které bylo použito pro rozdělení a určení výše a doby splatnosti případného doplatku,

- rozhodný den rozdělení obchodní korporace,
- práva, která nástupnická korporace poskytne vlastníkům emitovaných dluhopisů,
- den, od kterého vzniká právo na podíl na zisku,
- uvedení všech zvláštních výhod, které zúčastněné osoby nebo nové společnosti poskytují členům statutárního orgánu, členům dozorčí rady, správní rady, kontrolní komisi a znalci přezkoumávajícímu projekt rozdělení, s rozlišením kdo, komu a za jakých podmínek výhodu poskytuje, takovou zvláštní výhodou může být např. nadstandardní odměna znalci, zvláštní bonus pro členy orgánů, zaměstnanecký poměr v nástupnické společnosti apod.
- informace o zaměstnancích, zda zůstávají v rozdělované obchodní korporaci, nebo se stanou zaměstnanci nástupnických (nově vzniklých) obchodních korporacích,
- údaje o tom, jaký majetek, a které dluhy přecházejí na nástupnické obchodní korporace nebo jaký majetek a závazky zůstávají v rozdělované společnosti při odstěpení,
- při rozdělení rozštěpením určení, která nástupnická obchodní korporace bude podávat daňové přiznání za zanikající společnosti,
- při rozdělení odstěpením případné změny právního jednání rozdělované společnosti.

Pokud z projektu není jasné, zda určitý majetek nebo závazek rozdělované obchodní korporace (zanikající společnost) přešel na některou nástupnickou společnost, má se za to, že k přechodu nedošlo a nástupnické společnosti se stanou spoluvlastníky tohoto majetku (závazku). (Šebestíková, 2011)

#### **2.4.2 Zpráva o přeměně**

Statutární orgán každé zúčastněné korporace má povinnost na základě § 24 odst. 1 zákona o přeměnách vypracovat podrobnou písemnou zprávu o přeměně. Smyslem této zprávy je zajištění informovanosti a podrobné vysvětlení důvodů a dopadů přeměny všem společníkům a účastníkům zúčastněných společností na přeměně uvést a vysvětlit právní a ekonomické dopady připravované přeměny, tak aby se jednotlivý společníci mohli samovolně rozhodnout,

zda přeměnu schválí nebo neschválí. Zpráva o přeměně se vypracovává po vypracování projektu přeměny, ale před předložením projektu o přeměně ke schválení společníkům. Pokud se ale jedná o přeměnu komanditní společnosti nebo veřejné obchodní společnosti,

nebo pokud k tomu dají všichni společníci nebo členové všech osob zúčastněných souhlas, nemusí se zpráva o přeměně zpracovávat. Také se tato zpráva nemusí vypracovávat, pokud se jedná o rozdělení akciové společnosti a:

- dojde ke vzniku jedné nebo více nástupnických akciových společností s rovnoměrným výměnným poměrem akcií,
- dojde ke křížovému rozdělení sloučením taktéž s rovnoměrným výměnným poměrem a nástupnická společnost s ručením omezeným mění právní formu na akciovou společnost.

Pokud je povinnost tuto zprávu vypracovat, tak musí podle § 24 odst. 2 zákona o přeměnách obsahovat následující náležitosti:

- zdůvodnění velikosti výměnného poměru podílů z hlediska právního i ekonomického, dochází-li k jejich výměně a je nutné objasnit kritérium, které bylo použito pro rozdělení podílů v nástupnických obchodních korporacích při rozdělení,
- pokud vznikají doplatky, tak jejich odůvodnění,
- údaj o tom, zda se vyskytly nějaké potíže při ocenění, v případě výskytu, informace, o jaké potíže se jednalo,
- změny ekonomického a právního postavení společnosti a změny rozsahu ručení jednotlivých společníků nebo členů zúčastněných společností,
- dopady přeměny na věřitele, zúčastněné osoby na přeměně, obzvláště z hlediska nedobytnosti jejich pohledávek,
- jestliže bylo jmění nebo část jmění rozdělované společnosti oceněno znalcem pro ocenění jmění tak je nutné uvést informaci, že jmění bylo takto oceněno a dále je nutné uvést údaje o obchodním rejstříku, v jehož sbírce listin bude tento znalecký posudek uložen.

Do zprávy o přeměně nelze naopak uvádět údaje, které by mohly způsobit újmu kterékoliv zúčastněné osobě na přeměně nebo jiným osobám. Dále nelze uvádět informace obsahující obchodní tajemství nebo utajené informace podle zvláštního zákona.

Pokud se jedná o přeshraniční přeměnu české právnické osoby, je nutné vypracovat zprávu o přeshraniční přeměně a součástí této zprávy navíc musí být informace

o pravděpodobném dopadu přeměny na společníky a zaměstnance, především informace ohledně plánovaného propouštění zaměstnanců. (Salachová, 2014)

### **Informace o přeměně**

Osoba zúčastněná na přeměně, která je zapsaná v obchodním rejstříku je povinna informovat o přeměně tak, že uloží projekt přeměny do sbírky listin, a to nejméně jeden měsíc před dnem, na který je plánováno schválení přeměny. V této lhůtě je také povinna zveřejnit oznámení o uložení projektu do sbírky listin a upozornit věřitele na jejich práva. Tato povinnost může být splněna společností nástupnickou namísto zanikající společnosti. Pokud však osoba zúčastněná vyvěsí na svých webových stránkách projekt přeměny a upozorní věřitele na jejich úprava po dobu jednoho měsíce před dnem, kdy má být tato přeměna schválena až do doby jednoho měsíce po jejím schválení, není zúčastněná osoba povinna informovat o přeměně.

### **Ochrana společníků a členů**

Podle zákona o přeměnách má každý společník nebo člen právo na informace, které se týkají všech osob zúčastněných, jsou-li důležité z hlediska schválení přeměny, a to ode dnem kdy byl projekt přeměny uveřejněn. Na základě takto získaných všestranných a úplných informací je pak společník, či člen osoby zúčastněné na přeměně rozhodnout o schválení či neschválení přeměny. Povinnost zajistit tyto informace má statutární orgán osoby zúčastněné na přeměně.

Ochrana menšinových společníků spočívá především v otázce, zda byl správně vypočten výměnný poměr, který získají menšinoví společníci za podíl v přeměňované korporaci. Pokud by byl tento výměnný poměr stanoven nesprávně, nemůže být vyslovena neplatnost přeměny. Zákon ale takovému společníkovi přiznává právo na dorovnání, tedy pokud má menšinový společník pocit, že má nárok na vyšší obchodní podíl nebo větší finanční plnění, může požadovat dorovnání mezi poskytovaným protiplněním a přiměřeným plněním, společník toto právo uplatňuje vůči nástupnickým obchodním korporacím do šesti měsíců od zapsání přeměny do obchodního rejstříku. <sup>2</sup>

### **Ochrana věřitelů**

Zákon o přeměnách věnuje značnou pozornost ochraně věřitelů, jelikož při přeměně může být zájem věřitelů poškozen, protože při přeměně dochází ke zmenšování majetkové podstaty korporace. Věřitelé mají šesti měsíční lhůtu ode dne zveřejnění přeměny do

---

<sup>2</sup> <https://www.epravo.cz/top/clanky/pravo-na-dorovnani-pri-squeeze-outu-aneb-mimosoudni-dohoda-na-dorovnani-vs-stanoveni-dorovnani-soudem-95086.html>



obchodního rejstříku na to, aby uplatnili právo na poskytnutí dostatečné jistoty, pokud dojde v důsledku přeměny ke horšení dobytnosti jejich pohledávek, toto právo se vztahuje pouze k nesplatným pohledávkám. Pokud věřitel prokáže, že v důsledku přeměny se podstatně zhorší dobytnost jeho pohledávek, může požadovat poskytnutí dostatečné jistoty už před zápisem přeměny do obchodního rejstříku.

### **Odpovědnost za škodu**

S ochranou společníků nebo členů zúčastněných společností na přeměně, včetně ochrany věřitelů, souvisí i úprava odpovědnosti za škodu.

Všichni členové dozorčí rady, správní rady, statutárního orgánu, kontrolní komise zúčastněných osob na přeměně a všichni znalci, kteří se podíleli na přeměně, odpovídají společně a nerozdílně za škodu, vznikla-li porušením jejich povinností při přeměně.

Odpovědnosti se lze zprostit pouze tehdy, prokáže-li odpovědná osoba, že jednala s právem předepsanou péčí, v opačném případě je odpovědnost objektivní, neomezená a náhrada škody nemůže být žádným způsobem snížena. Ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku je právo na náhradu škody promlčeno v lhůtě pěti let.

### **Schválení rozdělení**

Při schvalování rozdělení musí být schválen nejen projekt přeměny, ale i všechny zákonem stanovené dokumenty, jako např. účetní závěrky nebo zahajovací rozvahy nástupnických společností, pokud by nebyl schválen jediný dokument, tak rozdělení nemůže být schváleno, jelikož nebyly splněny zákonné podmínky. Proto se většinou v praxi postupuje tak, že se veškeré dokumenty schvalují jediným hlasováním. Jednou ze zákonných podmínek je i přesně stanovený počet hlasů potřebných pro schválení, celý postup schvalování je pak odlišný pro jednotlivé právní formy.

Pokud se jedná o osobní společnosti, tak musí být rozdělení schváleno všemi společníky a podpisy musí být úředně ověřeny, pokud odmítne, nevyjádří se nebo je fyzicky nedostupný jediný společník, má to za následek nemožnost chválení přeměny. Všem společníkům je potřeba nejméně dva týdny před schvalováním rozdělení doručit následující dokumenty:

- projekt rozdělení společnosti,
- účetní závěrky za poslední 3 účetní období,

- zprávu auditora, pokud je vyžadovaná,
- konečné účetní závěrky všech zúčastněných společností,
- zahajovací rozvahy, pokud rozhodný den předchází dni vyhotovení projektu přeměny,
- mezitímní účetní závěrky,
- znaleckou zprávu všech zúčastněných společností.

Při schvalování rozdělení společnosti s ručením omezeným je potřeba schválení alespoň třemi čtvrtinami, tedy 75 % hlasů společníků, kteří jsou přítomni na valné hromadě. Pokud je ve společenské smlouvě uvedena informace, že je za potřebí většího počtu hlasů k některému rozhodnutí, vyžaduje se takto stanovená výše hlasů i pro schválení projektu rozdělení. Statutární orgán společnosti musí zajistit, aby nejméně dva týdny před začátkem valné hromady, na které bude hlasováno o rozdělení, byly doručeny všechny potřebné dokumenty. Tyto dokumenty musí obsahovat stejné náležitosti jako u osobní společnosti a dále navíc:

- společná zpráva o rozdělení všech zúčastněných společností, pokud je vyžadována,
- upozornění, že se společník může seznámit v sídle společnosti s ručením omezeným se znaleckým posudkem pro ocenění jmění společnosti s ručením omezeným.

(Dvořák, 2015)

Pokud bylo použito nerovnoměrné rozdělení výměnného poměru podílů je zapotřebí ke schválení přeměny souhlas všech společníků, jejich práva a povinnosti se v důsledku rozdělení nemění.

Ke schválení přeměny akciové společnosti je požadování stejně jako u společnosti s ručením omezeným minimálně tři čtvrtiny hlasů akcionářů, kteří jsou přítomni na zasedání valné hromady, pokud stanovy společnosti nestanoví jinou výši. Pokud akciová společnost vydala více druhů akcií, vyžaduje se souhlas alespoň tří čtvrtin akcionářů od každého druhu akcií. Představenstvo společnosti musí zajistit, aby minimálně jeden měsíc před valnou hromadou, na které bude o přeměně hlasováno, byly k dispozici potřebné dokumenty k nahlédnutí pro všechny akcionáře. Tyto dokumenty jsou obsahově stejné jak u společnosti s ručením omezeným.

Při schvalování rozdělení společnosti odštěpením, kdy zaniká účast alespoň jednoho akcionáře v rozdělované společnosti, musí být schválení rozdělení společnosti odštěpením schváleno jednomyslně všemi akcionáři rozdělované akciové společnosti.

U obou dvou forem společností musí být o rozhodnutí valné hromady, na které se hlasovalo o rozdělení, pořízen notářský zápis, přílohou notářského zápisu je projekt přeměny.

### **Právní účinky rozdělení**

Nestanoví-li zákon o přeměnách něco jiného, tak dle § 59 zákona o přeměnách, právní účinky přeměny obchodní korporace rozdělením nastávají dnem zapsání přeměny do obchodního rejstříku. Jestliže zúčastněná osoba na přeměně nepodá návrh na zápis do obchodního rejstříku včas, odpovídá za škodu, která v důsledku tohoto mohla vzniknout jakékoliv jiné osobě zúčastněné na přeměně, která byla připravena návrh na zápis podat. (Šebestíková, 2011)

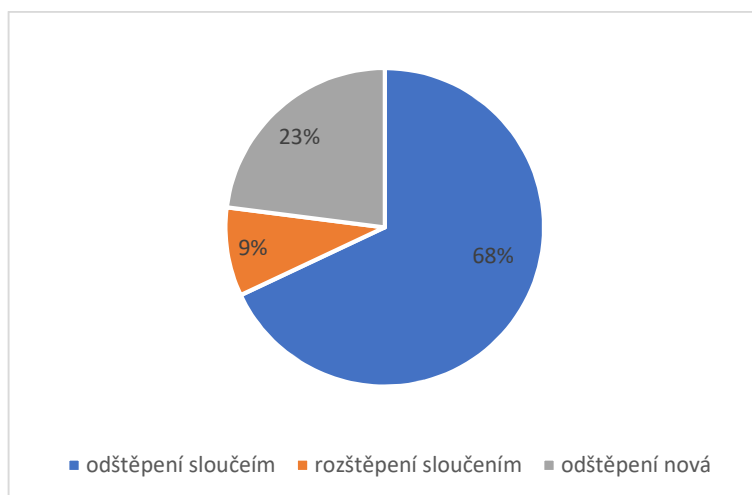
## **2.5 Důvody vedoucí k rozdělení obchodní korporace**

V dnešní době dochází v praxi daleko častěji k rozdělení formou odštěpení, důvodem může být dle mého názoru především to, že v případě odštěpení rozdělovaná společnost nezaniká, také je tato forma méně finančně nákladná.

K odštěpení dochází především tehdy, pokud je ve firmě „špatný“ společník, který má např. jiný pohled na vedení společnosti a ostatní společníci se jej snaží „zbavit“, ale zároveň ostatní společníci chtějí ve svém podnikání pokračovat. Dalším důvodem může být snaha oddělit zdravou část společnosti od problémové části společnosti, nebo pokud je činnost jednotlivých částí natolik rozdílná, že je daleko efektivnější rozdělení jednotlivých částí.

Pro ukázkou, že je opravdu v praxi více využívaná forma odštěpením lze uvést příklad z diplomové práce Ing. Alžběty Grohořové, která si pro svou diplomovou práci vybrala náhodný vzorek 70 společností, u kterých došlo k rozdělení a přeměna byla zapsána do obchodního rejstříku v roce 2015. Na následujícím obr. 3.3. je uveden graf, na kterém lze vidět, že k rozštěpení došlo z vybraných dat pouze v 9 % a k rozdělení odštěpením v 91 % případů. Zároveň je možné stanovit, že daleko častěji dochází k odštěpením sloučením než se vznikem nové společnosti.

Obr. 2.10 Graf rozdělení v roce 2015



Zdroj: vlastní zpracování dle diplomové práce Ing. Alžběty Grohořové

### **3 Analýza ekonomických dopadů plynoucích z přeměny rozdělením**

V této kapitole se podíváme na dopady, které s přeměnou rozdělením úzce souvisí, v předchozí kapitole jsme se podívali i na právní aspekty rozdělení obchodní korporace. V této části diplomové práce budou ukázány dopady účetní a daňové. Nejprve zde budou rozebrány aspekty účetní související s rozdělením obchodní korporace, mezi které patří např. stanovení rozhodného dne a jeho specifika, ocenění jmění znalcem nebo odložená daň. V další části budou nastíněny daňová specifika rozdělení, které tvoří také neodmyslitelnou součást přeměny rozdělením obchodní korporace. Poslední část kapitoly bude věnována důvodům, kvůli kterým k rozdělení dochází a dále menší analýze forem rozdělení z praxe.

#### **3.1 Účetní dopady plynoucí z přeměny rozdělením**

Přeměny obchodních korporací jsou z hlediska účetního upraveny v zejména následujících předpisech:

- Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZoÚ), ve kterém je vymezena návaznost účetního období na rozhodný den, vedení účetnictví nebo problematika účetnictví aj.
- Vyhláška č. 500/2002 Sb., provádějící vybraná ustanovení ZoÚ, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli a vedou podvojně účetnictví.
- České účetní standardy pro účetní jednotky účtující podle vyhlášky č. 500/2002 Sb.

##### **3.1.1 Účetní období**

V případě přeměny rozlišujeme 2 účetní období, první období předcházející rozhodnému dni a období následující po rozhodném dni. Nové, další účetní období končí všem zúčastněným společnostem dnem předcházející rozhodnému dni. Účetní období nástupnických společností a rozdělovaných společností, které při přeměně nezanikají začíná rozhodným dnem, i v případě odštěpení začíná rozhodným dnem a končí posledním dnem účetního období, ve kterém nastaly právní účinky přeměny, tedy zápisem přeměny do obchodního rejstříku. (Skálová, 2015)

Účetní období může být, podle § 3 ZoÚ, delší než 12 měsíců, a to v případě, jestliže případně rozhodný den do období 3 měsíců před skončením kalendářního či hospodářského roku a dojde-li v tomto období k zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Dále k tomuto může dojít, pokud je přeměna špatně zorganizovaná, např. rozhodný den je zvolen na 1. ledna, ale bohužel do konce kalendářního roku nedošlo k zápisu přeměny

do obchodního rejstříku. K právnímu účinku přeměny tedy dojde až další den v následujícím kalendářním roce. Další možností je, že rozhodný den je stanoven v průběhu roku, účetní období předcházející rozhodnému dni tedy bude kratší než klasických 12. měsíců, ale k zápisu přeměny do obchodního rejstříku dojde až v následujícím roce, účetní období po rozhodném dni tedy bude trvat až do konce následujícího roku.

### **3.1.2 Účetní závěrka**

Konečná účetní závěrka je jedním z nejdůležitějších účetních záznamů při přeměně, jelikož je východiskem pro ocenění jmění rozdělované společnosti. (Skálová, 2015) Dle § 176 odst. 2 NOZ, musí být sestavena všemi zúčastněnými společností ke dni, který předchází rozhodnému dni. Za její správné sestavení jsou odpovědny statutární orgány společnosti, účetní závěrka může být sestavena jako řádná nebo mimořádná.

Konečná, neboli řádná účetní závěrka bude sestavena v případě, kdy je den, který předchází rozhodnému dni stejný jako konec účetního období. Pokud je tento den v průběhu účetního období, bude sestavena mimořádná účetní závěrka. Pokud ale od sestavení takovéto závěrky uplynulo více jak 6 měsíců, je v některých případech nutné sestavit tzv. mezitímní účetní závěrku. Zároveň ale platí, že tato závěrka nesmí být sestavena více jak 3 měsíce před dnem vyhotovení projektu. Mezitímní účetní závěrka má za úkol informovat o finanční situaci zúčastněných stran, tedy o tom, zda nedošlo k významným změnám, jako např. ztráty nebo zničení rozhodujícího materiálu, důsledkem čehož by nedošlo k uskutečnění přeměny. Pokud se však společníci či akcionáři všech zúčastněných osob dohodnou, nemusí být mezitímní účetní závěrka sestavována. (Skálová, 2015)

Jestliže alespoň jedna zúčastněná společnost má povinnost auditu je nutné, aby byly ověřeny auditorem účetní závěrky všech zúčastněných osob na přeměně. Stejně tak musí být v tomto případě ověřeny auditorem i zahajovací rozvahy všech nástupnických společností a rozdělené společnosti. Podmínky pro povinnost auditu jsou uvedeny v § 20 ZoÚ. (Skálová, 2015)

Výsledkem ověření účetní závěrky je zpráva auditora, která musí být dle § 269 odst. 1 ZoP doručena každému společníkovi zúčastněných společností doručena s návrhem projektu rozdělení, zahajovací rozvahy, názorem znalce a konečných účetních závěrek doručena nejméně 2 týdny před plánovaným schvalováním projektu rozdělení, pokud se jedná o akcionáře, je lhůta pro doručení jeden měsíc před.

### 3.1.3 Zahajovací rozvaha

Povinnost sestavit zahajovací rozvahu má každá nástupnická společnost k rozhodnému dni, v případě rozdělení odštěpením je povinna sestavit zahajovací rozvahu i rozdělovaná společnost, která sestavuje tzv. pokračující rozvahu, ve které jsou obsaženy položky aktiva a pasiva, které rozdělené společnosti zůstaly po odštěpení. Jestliže okamžik vypracování této rozvahy předchází vypracování projektu přeměny, je povinnost tuto rozvahu poskytnout společníkům před schvalováním přeměny. (Dědic, 2012)

Zahajovací rozvaha se v případě rozdělení sestavuje s několika následujícími kroky:

- převzetí aktiv z konečné účetní závěrky rozdělované či zanikající společnosti přecházející na nástupnickou obchodní korporaci,
- převzetí závazků z konečné účetní závěrky rozdělované či zanikající společnosti přecházející na společnost nástupnickou,
- vytvoření struktury vlastního kapitálu nástupnické společnosti vycházející z projektu rozdělení,
- vyřešení případných vzájemných pohledávek a závazků, pokud nějaké existují,
- kalkulace případného oceňovacího rozdílu nebo goodwillu. (Skálová, 2015)

## 3.2 Rozhodný den

Z právního hlediska se rozlišuje den, kdy nastávají právní účinky přeměny a účetní účinky přeměny. Právní účinky nastávají, jak již bylo uvedeno výše, zápisem přeměny do obchodního rejstříku. Účetní účinky nastávají v rozhodný den, tento den je upraven v § 10 ZoP a také v §176 NOZ.

Rozhodným dnem se rozumí den, od něhož se jednání rozdělované (zanikající) obchodní korporace považuje z hlediska účetního za jednání uskutečněná na účet společnosti nástupnické. V případě, kdy dochází k rozdělení formou odštěpení, tak výše uvedené účinky rozhodného dne nastávají jen k jednání, které se týká majetku a závazků, které na nástupnickou obchodní korporaci dle projektu rozdělení přechází.

V dnešní době je volba stanovení rozhodného dne velice flexibilní, je nutné dodržet zásadu, že rozhodný den nemůže o více jak 12 měsíců předcházet den, ve kterém bude podán návrh na zápis přeměny do obchodního rejstříku a nejpozději musí být rozhodný den stanoven na den zápisu přeměny do obchodního rejstříku. Rozhodný den je možné stanovit několika

způsoby, a to v závislosti na dni vypracování a schválení projektu rozdělení. Možnosti stanovení rozhodného dne jsou následující:

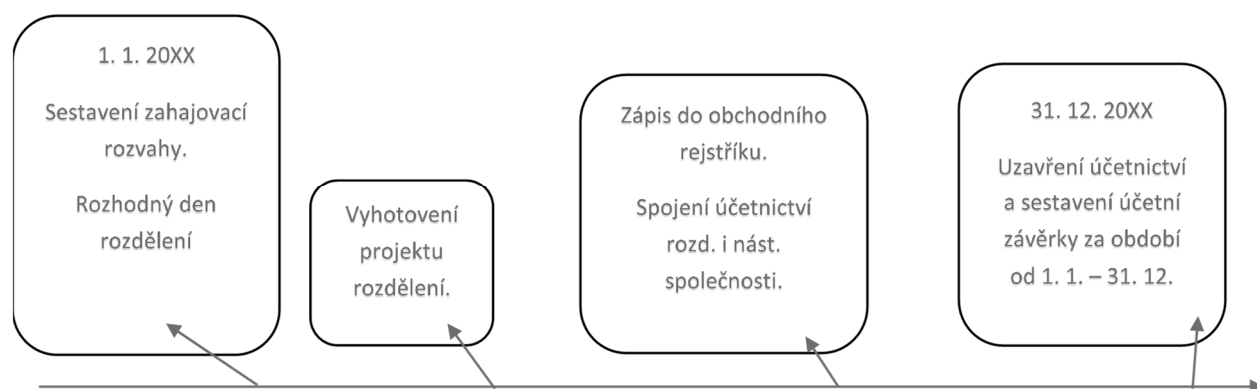
- rozhodný den předchází vypracování (schválení) projektu rozdělení,
- rozhodný den následuje po vypracování (schválení) projektu rozdělení.

### **Rozhodný den předchází vypracování projektu rozdělení**

V prvním případě je rozhodný den stanoven „zpětně“, tzn. že na základě vypracování projektu přeměny a následném schválení valnou hromadou je rozhodný den stanoven zpětně a navazuje bezprostředně po řádné účetní závěrce, která je zároveň konečnou účetní závěrkou (rozvahový den pro ocenění jmění). V tomto případě dojde k bezprostřednímu a aktuálnímu promítnutí ocenění do účetnictví.

V tomto případě je nejvhodnější zvolit rozhodný den na začátek hospodářského roku, následující práce budou následovat tak, aby došlo do konce kalendářního roku k zápisu přeměny do obchodního rejstříku, v tomto případě budou konečné účetní závěrky i daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob sestavováno ve standardních lhůtách. Časovou osu při tomto stanovení rozhodného dne zobrazuje následující obr. 3. 1.

Obr. 3.1 Rozhodný den přechází vypracování projektu rozdělení



Zdroj: vlastní zpracování

### **Rozhodný den následuje po vypracování projektu rozdělení**

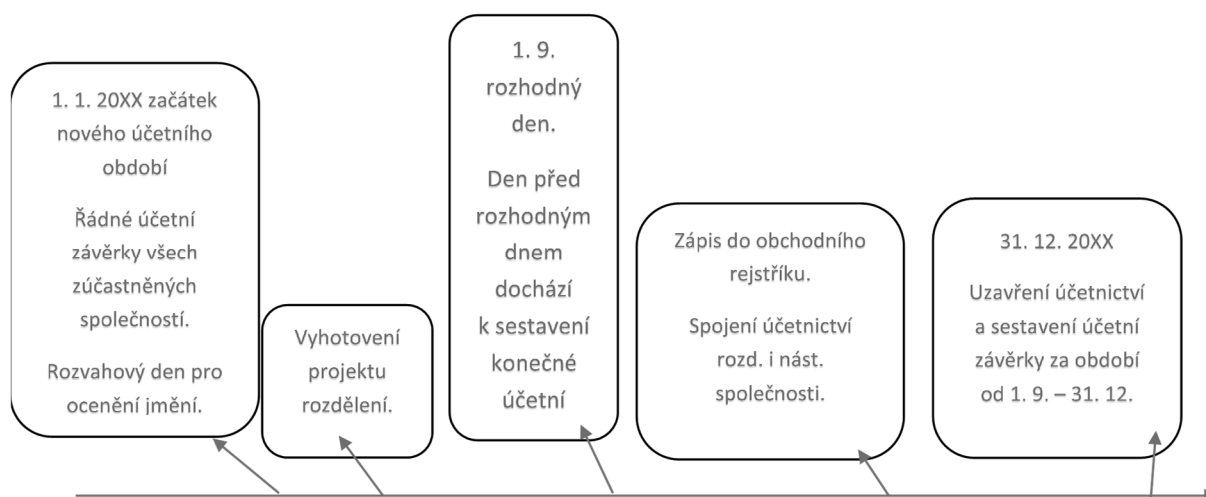
Další možností, jak zvolit rozhodný den, je stanovení rozhodného dne tzv. dopředu, rozhodný den je tedy stanoven na konec příprav přeměny a následuje až po schválení projektu



přeměny valnou hromadou. V tomto případě ale dochází k mezidobí mezi rozvahovým dnem pro ocenění jmění, tj. den sestavení řádné účetní závěrky a rozhodným dnem. V tomto případě může dojít k tomu, že oceněné jmění již bude zastaralé. Rozhodný den v tomto případě může být spojen se zápisem do obchodního rejstříku.

V tomto případě může dojít k tomu, že účetní období bude mít nestandardní délku, např. rozhodný den je stanoven na 1. 9. a přeměna nebyla do 31. 12. zapsána do obchodního rejstříku, tak by musela být účetní závěrka sestavena k 31. 8. Zahajovací rozvaha by byla sestavena k 1. 9. a následující účetní období by tedy trvalo 16 měsíců. Konečná účetní závěrka a daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob by musela být sestavena v nestandardní době. Časovou osu stanovení rozhodného dne až po vypracování projektu rozdělení vidíme na následujícím obr. 3.2.

Obr. 3.2 Rozhodný den předchází vypracování projektu rozdělení



Zdroj: vlastní zpracování

### 3.3 Ocenění jmění

Důležitým krokem při procesu přeměny je ocenění jmění znalcem. Jmění je definováno jako souhrn celého jmění majetku snížený o veškeré závazky, přičemž za majetek je bráno vše, co osoba vlastní. Povinnost ocenění jmění znalcem je stanovena dle § 253 ZoP a tuto povinnost mají pouze kapitálových společností v případě osobních společností není ocenění nutné. Taktéž je ocenění povinné pouze v případě, dochází-li k vytvoření či zvýšení základního kapitálu ze zdrojů zanikající či rozdělované společnosti.

### **Okamžik ocenění**

Dnem ocenění jmění je tzv. rozvahový den pro ocenění, jedná se o den, ke kterému byla sestavena poslední účetní závěrka, ze které znalecké ocenění bude vycházet. Toto ocenění se následně promítne do zahajovací rozvahy, ale vzhledem k tomu, že rozhodný den je variabilní a je nutné rozlišovat okamžik promítnutí ocenění do účetnictví, v současné době existují 2 možnosti, a to v závislosti na rozhodném dni:

- rozhodný den navazuje na rozvahový den pro ocenění jmění,
- rozhodný den nenavazuje rozvahový den na ocenění jmění.

### **Rozhodný den navazuje na rozvahový den pro ocenění jmění**

První a zároveň nejvíce využívanou možností je, když rozvahový den pro ocenění jmění je zároveň i dnem sestavení konečné účetní závěrky, která je zároveň i řádnou účetní závěrkou a zároveň předchází rozhodnému dni. Přeceněné hodnoty jmění se v tomto případě promítnout do zahajovací rozvahy nástupnické společnosti k rozhodnému dni. V tomto případě je nejlepší stanovit rozvahový den na první den kalendářního roku, tedy 1. ledna, jelikož se jedná o začátek účetního období. K tomuto dni se otevírají účetní knihy nástupnické společnosti, ve kterých bude promítnuté ocenění jmění nástupnické společnosti. Tato varianta je z hlediska účetního i daňového nejlepším řešením, jelikož nástupnické společnosti nevznikají žádné dodatečné povinnosti, i daňová přiznání jsou podána ve standardních lhůtách.

Všechny zúčastněné osoby vedou účetnictví samostatně, a to od rozhodného dne až do dne zápisu rozdělení do obchodního rejstříku.

### **Rozhodný den nenavazuje na rozvahový den pro ocenění jmění**

Druhá možnost nastává v případě, jestliže rozhodný den nenavazuje na rozvahový den pro ocenění jmění, tedy rozhodný den je ode dne rozvahového pro ocenění jmění vzdálen i několik měsíců. V tomto případě nastává mezi oceněním jmění a zaznamenáním tohoto ocenění do účetnictví propast několik měsíců a může se stát, že během této doby dojde k určitému znehodnocení majetku a hodnota dle znalce nebude totožná se skutečným stavem majetku.

Tuto skutečnost nesouladu je potřeba vyřešit z hlediska obchodněprávního i účetního. Z prvně jmenovaného hlediska je možno společníky na valné hromadě odmítnutí schválení projektu přeměny a přeměna nebude realizována. Z hlediska účetního mají nástupnické společnosti možnost nechat si zpracovat nový znalecký posudek. Nejprve je ale nutno posoudit, zda došlo k nějakým významným změnám v tomto období, které nejsou promítnuty v konečné

účetní závěrce zanikající (rozdělované) společnosti a následně je nutné posoudit, zda je vhodné vypracování nového znaleckého ocenění. Ale vzhledem k tomu, že obchodní korporace mají snahu, aby rozdělení proběhlo co nejefektivněji a s co nejnižšími náklady, kam spadají i náklady na znalecké ocenění, proto v praxi ve většině případů k realizaci nového znaleckého posudku nedochází.

### **Metody ocenění**

Znalecké ocenění musí být znalcem provedeno pomocí obecně uznávaných oceňovacích metod a ocenění musí odpovídat účelu a předmětu ocenění, bohužel v českém právním předpisu pro ocenění, jímž je zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, jsou upraveny jen některé případy, a právě ocenění při přeměnách tento zákon neupravuje. Proto je potřeba vycházet z mezinárodních oceňovacích standardů (IVS), které nejsou právním předpisem, ale fungují jako regulace, podobně jako např. mezinárodně uznávané principy účetního výkaznictví IFRS. (Mařík, 2005)

Obecně uznávané oceňovací metody jsou:

- porovnávací,
- výnosové,
- nákladové (majetkové, substanční).

### **Porovnávací metody**

Porovnávací metoda je založena na principu zkoumání cen u stejných či podobných aktiv na trhu, právě z tohoto důvodu je ale nevhodná, jelikož není možné získat dostatečné množství informací o způsobu určení tržní ceny. Dále není k oceňovanému aktivu najít jednoznačně stejné aktivum obchodované na trhu, jelikož musíme brát v potaz např. dobu použití aktiva, stáří, podmínky skladování apod. Tato metoda se používá především u individuálního ocenění položek majetku. Mezi tyto metody řadíme např.

- porovnání na základě podobných transakcí,
- porovnání na základě srovnatelných podniků,
- porovnání na základě tržní kapitalizace.

### **Výnosové metody**

Metoda výnosová vychází z užitků, které aktivum v budoucnu přinese, je založena na principu, že investor nebude ochotný zaplatit nyní za aktivum více, než jaká bude hodnota

budoucího přínosu z tohoto aktiva. Jedná se o nejčastěji používanou oceňovací metodu, jelikož v sobě zohledňuje časovou hodnotu peněz. Mezi tyto metody řadíme např.

- diskontované peněžní toky – metoda DCF,
- ekonomický přidaná hodnota – metoda EVA,
- kapitalizované čisté výnosy.

U oceňování při přeměnách je nejvíce využívanou metodou metoda diskontovaných peněžních toků.

### **Nákladové metody**

Nákladová metoda je již podle názvu založena na stanovení nákladů a je založena na principu, že investor nezaplatí za aktiva více finanční, než kolik by ho stálo pořízení podobných aktiv s obdobnými vlastnostmi. Počítají se tedy veškeré náklady, které by musely být vynaloženy, aby si investor podobné aktivu postavil, nakoupil sám. Tato metoda se používá pro ocenění celého podniku, jelikož pro ocenění jednotlivých aktiv není použitelná. Je velmi důležité, jaké ceny pro ocenění použijeme, v závislosti na nich můžeme získat 3 různé hodnoty podniku:

- hodnota podniku na bázi historických cen, tedy účetní hodnota,
- likvidační hodnota,
- hodnota na bázi reprodukčních cen, tedy substanční hodnota.

Všechny výše uvedené metody by mohly být při ocenění jmění použity, ale pouze za určitých předpokladů. Posouzení, která hodnota bude pro konkrétní ocenění jmění použita, záleží pouze na znalci, vždy je potřeba ke každé přeměně přistupovat individuálně, nelze jednoznačně říci, že metoda hodící se na ocenění jedné přeměny bude vhodná na ocenění jiné přeměny.

### **Promítnutí ocenění jmění do účetnictví**

Jak bylo v této podkapitole výše uvedeno, důležitým krokem při rozdělení obchodní korporace je ocenění jmění, když již máme jmění oceněno, musí být vyřešeno i účetně. Jak se ocenění promítne do účetnictví se podíváme v této podkapitole.

### **Přecenění v oblasti aktiv**

Právní normou, která řeší přecenění v oblasti aktiv je § 24 odst. 3 ZoÚ, ten upravuje ocenění při nabytí závodu nebo jeho části i při přeměnách za celou částku, umožňující k jednotlivým částkám alokovat jednotlivé složky majetku, buďto v cenách účetních u účetnictví zanikající (rozdělované) obchodní korporace, nebo ocenění na reálnou hodnotu. (Skálová, 2015)

Dále je důležitá vyhláška pro podnikatele, především § 6 a § 7, jelikož definují oceňovací rozdíl k nabytému majetku i goodwill (včetně záporného goodwillu), jako aktivní rozvahovou položku. Metodou oceňování majetku a okamžiku zaúčtování se v této vyhlášce věnuje § 54, na přesný dopad metody do účetnictví se podíváme níže.

### **Oceňovací rozdíl k nabytému majetku**

Oceňovacím rozdílem k nabytému majetku se při přeměnách rozumí rozdíl mezi oceněním majetku a závazků a souhrnem jmění jednotlivých složek majetku v účetnictví rozdělované (zanikající) účetní jednotky sníženým o převzaté dluhy. Tedy pokud nástupnická společnost převezme jednotlivá aktiva a závazky rozdělované (zanikající) obchodní korporace v účetních cenách, vykáže oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Z účetního hlediska je oceňovací rozdíl k nabytému majetku dlouhodobé aktivum (bez ohledu na hodnotu), proto je ve vyhlášce pro podnikatele upravena i problematika účetního odepisování. Standardně je tento rozdíl odepisován rovnoměrně po dobu 180 měsíců od rozhodného dne rozdělení do nákladů, jestliže máme záporný oceňovací rozdíl tak jej odpisujeme do výnosů. Pokud doba životnosti majetku, ke kterému je tento oceňovací rozdíl tvořen, nemá životnost delší jak 15 let (standardní doba odepisování), tak je možné dobu odepisování zkrátit, ale je důležité tuto skutečnost zahrnout a zdůvodnit v příloze k účetní závěrce. Důležitý je i fakt, že tyto odpisy mají pouze účetní účinek, tedy z daňového hlediska je odpis neúčinný.

Účtování oceňovacího rozdílu k nabytému majetku je daleko jednodušší než účtování v případě vzniku goodwillu, výsledná částka se zaúčtuje na aktivní účet *B. II. 9. Oceňovací rozdíl k nabytému majetku* a souvztažně i na pasivní účet vlastního kapitálu *A. II. 4. Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*.

### Příklad

Společnost Alfa – rozdělovaná společnost, odštěpuje část svého jmění do nové nástupnické společnosti Beta. Rozhodný den je stanoven na 1. 1. 2018. Konečná účetní závěrka společnosti A je sestavena ke dni 31. 12. 2017 a je uvedena v následující tab. 3.1 (veškeré uvedené hodnoty jsou v tisících Kč).

Tab. 3.1 Konečná rozvaha – Alfa

Aktiva		Pasiva	
Budovy	800	Základní kapitál	1200
Pozemky	500		
Dlouhodobá fin. aktiva	250		
Zásoby	100	Závazky	500
Peníze	50		
Celkem	<b>1700</b>	Celkem	<b>1700</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Do odštěpeného jmění přecházejícího na společnost B je zahrnuta budova v účetní hodnotě 400 tis. Kč, dlouhodobá finanční aktiva v plné výši, zásoby v hodnotě 50 tis. Kč a závazky v hodnotě 100 tis. Kč. Hodnota jmění je dle posudku znalce 800 tis. Kč a individuální přecenění není k dispozici, také není počítáno s odloženou daní. Společníci se dohodli, že z hodnoty jmění bude vytvořen základní kapitál 400 tis. Kč, zbytek bude přiřazen do kapitálových fondů.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku bude následující:

$$OR = 800 - (400 + 250 + 50 - 100) = 200 \quad (3. 1.)$$

oceňovací rozdíl je v tomto případě 200 tis. Kč a bude odepisován po dobu 180 měsíců do nákladů. Roční odpis bude následující:

$$Roční odpis = 200/180 * 12 = 13,33 \quad (3. 2.)$$

Zahajovací rozvaha nástupnické společnosti bude vypadat následovně:

Tab. 3.2 Zahajovací rozvaha – oceňovací rozdíl

<b>Aktiva</b>		<b>Pasiva</b>	
Budovy	400	Základní kapitál	400
Dlouhodobá fin. aktiva	250	Ostatní kapitálové fondy	200
Oceňovací rozdíl k nabyt. majetku	200	Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách	200
Zásoby	50	Závazky	100
Celkem	<b>900</b>	Celkem	<b>900</b>

Zdroj: vlastní zpracování

### Goodwill

Goodwillem je myšlen při přeměnách obchodní korporace rozdíl mezi oceněním majetků a závazků a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku, který je snížen o hodnotu převzatých dluhů. Pokud tedy nástupnická společnost převezme jednotlivá aktiva a závazky v reálně hodnotě, která je stanovena znalcem, vykáže v zahajovací rozvaze položku goodwill.

Pří účtování se ale vychází z původních účetních hodnot jednotlivých aktiv a závazků a k těmto hodnotám je následně přiúčtována hodnota přecenění (tedy rozdíl mezi tržní cenou a stávající účetní hodnotou aktiva) se souvzažným zápisem do položky A. II. 4 *Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*, který je součástí vlastního kapitálu. Následně po přecenění všech jednotlivých složek aktiv dojde k vykázání celkové výše goodwillu, pro který se používá syntetický účet 015 Goodwill, opět se souvzažným zápisem do položky A. II. 4 *Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodních korporací*.

Z účetního hlediska je goodwill považován za dlouhodobý majetek (bez ohledu na hodnotu) a stejně jako oceňovací rozdíl k nabytému majetku jej účetně odepisujeme, goodwill je odepisován nepřímou metodou rovnoměrně, zpravidla po dobu 60 měsíců, tato doba může být prodloužena max. na 120 měsíců, ale důvod prodloužení musí být vysvětlen v komentáři k účetní závěrce. Stejně jako předchozí oceňovací rozdíl jej odepisujeme do nákladů, v případě záporného goodwillu jej odepisujeme do výnosů, obojí od rozhodného dne. A jedná se opět pouze o účetní dopad, daňový dopad je nulový.

*Zásadní je před volbou přecenění zvážit, jaký dopad do účetnictví ocenění bude mít. Jestliže nedojde k individuálnímu přecenění jednotlivého majetku, do účetnictví nástupnické (nově vznikající) obchodní korporace se dostane majetek v historických cenách, které ale neodráží tržní hodnotu. Tedy hodnoty majetku mohou být již zastaralé.*

### **Přecenění v oblasti pasiv**

Pro zaúčtování přecenění v oblasti pasiv stanovuje vyhláška pro podnikatele v § 14a speciální účty pro kapitálové fondy, které se vykazují jako součást vlastního kapitálu a jsou to tyto následující účty:

- A. II. 2. 3. – Oceňovací rozdíly při přeměnách obchodních korporací,
- A. II. 2. 4. – Rozdíly z přeměn obchodních korporací,
- A II. 2. 5. – Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací.

První účet z výše jmenovaných A. II. 2. 3. – *Oceňovací rozdíly při přeměnách obchodních korporací*, je určen pro zaúčtování rozdílu, který vznikl mezi účetním oceněním aktiv a závazků zanikajících (rozdělované) obchodní korporace a reálnou hodnotou těchto aktiv a závazků stanovenou znalcem k rozvahovému dni.

Účet A. II. 2. 4. – *Rozdíly z přeměn obchodních korporací* slouží pro zachycení rozdílu, který vznikl v důsledku aktiv a závazku, které nepřechází na nástupnickou společnost, mezi takovéto položky řadíme např. vzájemné pohledávky a závazky nebo položky časového rozlišení.

Poslední jmenovaný účet A II. 2. 5. – *Rozdíly z ocenění při přeměnách obchodních korporací*, je používám pouze v případě, kdy rozhodný den nenásleduje po rozvahovém dni pro ocenění jmění a jsou zde účtovány rozdíly, které na majetku či závazcích vznikly v období od rozvahového dne pro ocenění jmění do rozhodného dne.

### **3.4 Odložená daň**

I když v tomto případě se může zdát, že se jedná o daňovou problematiku, tak zdání klame a odložená daň je problematika účetního rázu. Jelikož odložená daň neznamená dluh nebo pohledávku vůči finančnímu úřadu, jak se z počátku může zdát, ale obecně se jedná o nástroj účetnictví, který slouží k tomu, aby byl náklad na daň přiřazen ke správnému účetnímu období.

Odložená daň při přeměnách obchodních korporací je odlišná od obecné definice, jelikož při přecenění nedochází k dočasným rozdílům, ale dochází k rozdílům trvalým. Při rozdělení je nutné ocenit jmění znaleckým posudkem, jestliže znalec provede i individuální přecenění majetku, vzniká rozdíl mezi hodnotou majetku po přecenění, kterou určil znalec a hodnotou majetku, která vychází z konečné účetní závěrky rozdělované obchodní korporace, kdy tato hodnota před přeceněním vystupuje jako daňová základna. Tento rozdíl ale není



přechodný, jelikož nikdy v budoucnu nedojde z vyrovnání této hodnoty. Pokud přeceněný majetek v budoucnu např. prodáme, jako daňově uznatelný náklad bude brána hodnota před přeceněním vycházející z konečné účetní závěrky rozdělené společnosti. Proto je nutné v tomto případě z rozdílu přecenění vypočítat odloženou daň. (Skálová, 2012)

Pokud je výsledkem daňový odložený závazek tzn. že hodnota po přecenění je vyšší než původní hodnota, je povinností o něm účtovat vždy, jestliže je výsledkem odložená daňová pohledávka, účtujeme o ní dobrovolně, ale musí být dodržena zásada opatrnosti.

Účtování odložené daně je závislé na tom, zda o ní účtujeme poprvé či nikoliv. První účtování o odložené dani je provedeno pomocí A. IV. 3, jiný výsledek hospodaření minulých let. V dalších letech je odložená daň účtována do nákladu.

### Příklad

Obchodní korporace Delta odštěpuje část svého jmění na nově vzniklou společnost Gama, obě společnosti budou mít ZK ve výši 1 000 tis. Kč. Rozhodný den je stanoven na 1. 5. 2018, konečná účetní závěrka Delty k 30. 4. 2018 je ukázána v následující tabulce.

Tab. 3.3 Konečná rozvaha – Delta (v tis. Kč)

Aktiva		Pasiva	
Budovy	1 000	Základní kapitál	1 000
Pozemky	250		
Zásoby	100		
Peníze	50	Závazky	400
Celkem	<b>1400</b>	Celkem	<b>1400</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Na společnost Gama přechází budova, pozemky a část závazků (250 tis. Kč), znalecké ocenění odštěpovaného jmění je 1 300 tis. Kč. Individuální přecenění je následující: budova – 1 150 tis. Kč, pozemky – 300 tis. Kč.

Vzhledem k tomu, že máme k dispozici individuální přecenění bude použita metoda se vznikem goodwillu a ten bude vypočten následujícím způsobem:

$$goodwill = 1300 - (1450 - 250) = 100 \quad (3.3.)$$

Goodwill tedy bude zachycen v zahajovací rozvaze ve výši 100 tis. Kč v dlouhodobém majetku a bude odepisován po dobu 60 měsíců, roční odpis je následovný:

$$roční\ odpis = \frac{100}{60} * 12 = 20 \quad (3.4.)$$

Roční odpis tedy činí 20 tis. Kč a bude účtován do nákladů.

Dále je nutné vypočítat a zaúčtovat odloženou daň, protože individuálním přecením vzniká trvalý rozdíl mezi účetní hodnotou (hodnota po přecenění) a hodnotou, která je brána z daňového hlediska (hodnota majetku vycházející z konečné účetní závěrky rozdělované korporace), počítá se z hodnoty, o kterou byla původní hodnota znalcem navýšen, v tomto případě budova byla navýšena o 150 tis. Kč a pozemek o 50 tis. Kč, celkem 200 tis. Kč. Pokud použijeme daňovou sazbu pro daň z příjmu právnických osob 20 % bude odložená daň 40 tis. Kč a výpočet je následující:

$$\text{odložená daň} = 200 * \frac{20}{100} = 40 \quad (3.5.)$$

Vznikl odložený daňový závazek, který v konečné důsledku zvýší hodnotu aktiv a připočteme jej k již vzniklému goodwillu, zahajovací rozvaha nástupnické společnosti Gama je zobrazen v následující tab.

Tab. 3.4 Zahajovací rozvaha – Gama (v tis. Kč)

<b>Aktiva</b>		<b>Pasiva</b>	
Budovy	1 150	Základní kapitál	1 000
Pozemky	300	Oceňovací rozdíl z přecenění	300
Goodwill	140	Závazky	250
		Odložená daň	40
<b>Celkem</b>	<b>1 590</b>	<b>Celkem</b>	<b>1 590</b>

Zdroj: vlastní zpracování

### 3.5 Daňové dopady plynoucí z přeměny rozdělením

Při rozdělení obchodní korporace hraje velice důležitou roli i daňová problematika, jelikož výše daňového zatížení je jeden z klíčových faktorů již při samotném rozhodování o realizaci rozdělení. Také je velice důležité brát v potaz aktuální právní úpravu, protože daňové podmínky jsou velice proměnlivé. Největší dopad na obchodní korporaci má daň z příjmu právnických osob, ale i dopady ostatních daní nejsou zanedbatelné. (Salachová, 2014)

V dnešní době již není vyžadován souhlas správce daně k zapsání přeměny do obchodního rejstříku, ale nástupnická společnost má vůči správci daně informační povinnost. Podle § 127 zákona č. 280/2001 Sb, daňový řád, má daňový subjekt povinnost informovat správce daně o změně údajů uvedených při registraci, a to do 15 dnů ode dne, ke kterému změna nastala.

Pokud dojde např. k rozdělení rozštěpením, tak nástupnická společnost. Na kterou přešlo jmění zanikající společnosti, má povinnost nahlásit správci daně, že korporace zanikla. Nesplnění povinnosti může mít na nástupnické společnosti špatný dopad, jelikož správce daně může dle § 240a odst. 1 daňového řádu udělit takové společnosti pokutu až ve výši 500 000 Kč. (Skálová, 2015)

### **3.5.1 Daň z příjmů právnických osob**

Zdaňovací období je upraveno § 21a ZDP a jedná se o období mezi rozhodným dnem rozdělení obchodní korporace a koncem kalendářního nebo hospodářského roku, ve kterém nabylo rozdělení účinnosti.

Nyní se podíváme na jednotlivé části, které s daní z příjmu právnických osob úzce souvisí, a to podání daňového přiznání, jelikož ta společně s placením daně je základní povinností každého poplatníka, dále pak na placení záloh a možnosti uplatnění odčitatelných položek.

Při podání daňového přiznání hraje velice důležitou roli stanovení rozhodného dne.

- **Rozhodný den je počátkem účetního období**

Pokud je rozhodný den stanoven jako první den kalendářního/ hospodářského roku, potom platí pro podání daňového přiznání běžná lhůta, tedy je nutné podat daňové přiznání k dani z příjmu právnických osob do 3 nebo 6 měsíců po skončení zdaňovacího období.

- **Rozhodný den je stanoven jiným způsobem než předchozí možnost.**

Pokud je rozhodný den stanoven na jiný den v průběhu roku, je nutno rozlišovat dvě odlišná období. Období předcházející rozhodnému dni a období v tomto dni. Za období předcházející rozhodný den je obchodní korporace dle § 38ma ZDP povinna podat daňové přiznání za období, které předchází rozdělení a za které dosud nebylo daňové přiznání podáno. Lhůta se odvíjí od rozhodnuté valné hromady o rozdělení společnosti, pokud je valná hromada uskutečněna před rozhodným dnem, pak je nutno daňové přiznání podat do konce 3 měsíce následujícího po měsíci, do kterého spadá den předcházející rozhodnému dni. V opačném případě se daňové přiznání podává do konce 3 měsíce následujícího po měsíci, kdy rozhodnutí o rozdělení proběhlo. (Salachová, 2014)

Další daňové přiznání se podává za období od rozhodného dne do konce zdaňovacího období, ve kterém bylo rozdělení zapsáno do obchodního rejstříku, jestliže k zapsání nedošlo,

jsou společnosti povinny sestavit daňové přiznání za řádné zdaňovací období, i když bude podání dodatečné. (Vomáčková, 2009)

### **Zálohy na daň z příjmu právnických osob**

Ve účetním období od rozhodného dne do dne, který předchází zapsání rozdělení do obchodního rejstříku jsou zálohy za nástupnickou společnost placeny zanikající nebo rozdělovanou společností v původní výši a periodicitě, jako by rozdělení nebylo uskutečněno.

Od zápisu do obchodního rejstříku jsou zálohy placeny nástupnickou společností, a to ve výši a periodicitě vypočtené ze všech posledních známých daňových povinností zaniklých korporací.

Při rozdělení obchodní společnosti je správcem daně dle rozhodnutí podle zvláštního právního předpisu určena výše záloh na daň z příjmu právnických osob za zdaňovací období ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku, dále stanoví i postup rozdělení záloh zaplacených rozdělovanou společností k zápočtu na daňovou povinnost nástupnických společností. (Skálová, 2015)

### **3.5.2 Daňová ztráta**

Zákon o dani z příjmu, přesněji § 23c odst. 8 b) říká, že nástupnická společnost může po zanikající společnosti převzít daňovou ztrátu, která doposud nebyl zcela uplatněna jako položka odčitatelná od základu daně.

Při rozdělení odštěpením nelze určit jednoznačně výši ztráty, která může být uplatněna, ale je uvedeno, že přenesení musí být ekonomicky zdůvodnitelné. Následně ještě § 38na ZDP doplňuje, že v případě zmiňovaného odštěpení může nástupnická společnost odečíst ztrátu maximálně do výše části základu daně, který připadá na stejné činnosti, které rozdělovaná společnost dříve vykonávala, a které byla daňová ztráta vyměřena a v období, za která tato ztráta byla vyměřena.

### **Příklad**

Rozdělovaná obchodní společnost měla v roce 2017 daňovou ztrátu 250 000 Kč, tuto ztrátu za rok 2018 částečně uplatnila ve výši 100 000 Kč. K 1. 1. 2019 zbývající část ztráty převzala nástupnická společnost, jelikož převzala veškerý majetek a dluhy související s hlavní

podnikatelskou činností rozdělované společnosti, ze které tato ztráta vznikla a nástupnická společnost v této činnosti dál pokračuje.

*Výsledkem je, že nástupnická společnost tuto ztrátu může převzít, avšak nemůže již pokračovat v jejím uplatnění.*

### **3.5.3 Daňové odpisy**

Velice častou položkou, kterou nástupnické společnosti uplatňují při rozdělení jsou daňové odpisy přebíraného majetku, jelikož nástupnická společnost se rozhodným dnem stává vlastníkem odpisovaného majetku.

V souvislosti s vazbou na rozhodný den můžou nastat následující situace, jestliže je rozhodný den stanoven na první den účetního období může si nástupnická obchodní korporace uplatnit roční daňový odpis v plné výši, je ale nutné, aby nástupnická společnost pokračovala v odpisovém plánu zanikající (rozdělované) společnosti, tedy z původní ceny majetku a musí být použit stejný způsob odpisování.

Pokud je rozhodný den během hospodářského roku, pak dojde u ukončení hospodářského roku, který v tomto případě nebude mít délku klasických 12 měsíců a rozdělovaná (zanikající) a nástupnická společnost si mohou uplatnit roční daňový odpis v poloviční výši, za období předcházející rozhodný den. Pokud je ale majetek v tomto hospodářském roce (před rozhodným dnem) nově pořízen, není možno uplatnit daňový odpis ani rozdělovanou (zanikající) ani nástupnickou společností. Pokud takto nově pořízený majetek přebírá nástupnická společnost, může si první daňově uznatelný odpis uplatnit až v roce, kdy byla přeměna rozdělením zapsána v obchodním rejstříku.

Po rozhodném dni se stává vlastníkem odpisovaného majetku nástupnická společnost, samozřejmě jen toho, který na ni přechází, jestliže dojde k zápisu přeměny do obchodního rejstříku ve stejném roce, může si tato společnost uplatnit pouze poloviční výši daňového odpisu. Jestliže dojde k zápisu přeměny do obchodního rejstříku až v následujícím roce, uplatní si nástupnická společnost daňový odpis v celé výši za období od rozhodného dne po zápis do obchodního rejstříku.

#### **Příklad**

Rozdělovaná obchodní korporace vlastní osobní automobil v hodnotě 1 mil. Kč bez DPH. Daňová zůstatková cena činí 667 500 Kč k datu 21. 12. 2017. Rozhodný den přeměny byl stanoven na 1. 4. 2018 a tento osobní automobil přechází na nástupnickou společnost.

Právní účinky této přeměny rozdělením nabyly dne 30. 5. 2018. Odpisová skupina automobilu je 2 a odpisy jsou rovnoměrné, odpisová sazba pro výpočet ročního odpisu je 22, 25 %.

Odpisy pro obě společnosti jsou vypočítány a ukázány v následující tab. 3.5.

Tab. 3.5 Výpočet daňových odpisů

Období	Společnost	Roční odpis	Zůstatková cena
1. 1. 2018 – 31. 3. 2018	Rozdělovaná	$1000 * 0,2225 = 222,5$ $\frac{222,5}{2} = 111,25$	556 250 Kč
1. 4. 2018 – 31. 12. 2019	Nástupnická	$1\ 000 * 0,2225 = 222,5$	337 750 Kč

Zdroj: vlastní zpracování

*Jak je uvedeno výše v tab. 3. 5, tak rozdělovaná společnost si může za období do dne předcházejícího rozhodnému dni uplatnit polovinu z ročního odpisu, který v tomto případě činí 111 250 Kč, nástupnická společnost si může uplatnit za období od rozhodného dne do konce následujícího roku odpis v celé roční výši, který činí 222 500 Kč. I když je období, za které si uplatňuje odpis nástupnická společnost delší jak 12 měsíců, může si uplatnit odpis pouze v roční výši, a ne vyšší, jak by odpovídalo počtu měsíců období, za který je tento odpis počítán.*

### 3.5.4 Daň z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty je upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), blíže se přeměnám obchodních korporací věnuje § 6b odst. 2), který uvádí, že povinnost nástupnické společnosti týkající se této daně vzniká až od zápisu obchodní korporace do obchodního rejstříku, v tomto případě se tedy neváže daňová povinnost na rozhodný den přeměny, ale k okamžiku zániku rozdělované nebo zanikající společnosti. Tedy od rozhodného dne přeměny do okamžiku zápisu přeměny, do obchodního rejstříku podává zúčastněná osoba daňové přiznání k DPH samostatně. Tato podmínka platí pouze v případě, jsou-li obě zúčastněné společnosti plátcí daně.

Při přeměně rozdělením je důležitý § 99a odst. 5 písm. b), který říká, že při stanovení zdaňovacího období se obrat stanoví jako součet obratu vyčleněné části rozdělované společnosti připadající na nástupnickou společnost a obratu této nástupnické společnosti.

Pokud je nástupnických společností více, stanoví se každé nástupnické společnosti taková výše poměru obrátu, v jakém bylo jmění zanikající společnosti na ni převedeno.

Za zdaňovací období, ve kterém je přeměna rozdělením zapsána do obchodního rejstříku podává nástupnická společnost následující přiznání k DPH:

- podle § 240 odst. 1) daňového řádu, podává daňové přiznání k DPH za období od 1. dne zdaňovacího období do dne, který předchází dni zániku zanikající společnosti,
- vlastní daňové přiznání k DPH.

Obě přiznání se podávají do 25. dne v měsíci a k tomuto dni je daň splatná.

Nástupnická společnost, na kterou přechází jmění zanikající společnosti se stává, jak již bylo výše zmíněno plátcem daně zapsáním přeměny do obchodního rejstříku, pokud byla zanikající společnost plátcem daně. Povinnosti registrovat se k DPH má do 15 dnů ode dne zápisu přeměny do obchodního rejstříku.

### **3.5.5 Ostatní daně**

Následující podkapitola bude věnována ostatním daním, které hrají také významnou roli při rozdělení, ale nejedná se o tak zásadní změny při přeměně oproti běžnému uplatnění. Mezi tyto daně patří daň z nabytí nemovitých věcí, daň z nemovitých věcí a silniční daň.

#### **Daň z nabytí nemovitých věcí**

Problematika daně z nabytí nemovitých věcí je u přeměn upravena v zákoně č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, přesněji v § 5 tohoto zákonného opatření je uvedeno, že při přeměně obchodní korporace je nabytí vlastnického práva k nemovité věci vyloučeno z předmětu daně. Tedy tato daň není placena.

#### **Daň z nemovitých věcí**

Daňové přiznání k dani z nemovitých věcí podává poplatník příslušnému správci daně k 31. lednu zdaňovacího období, jestliže dojde k zápisu přeměny rozdělením do obchodního rejstříku a přechodu vlastnických práv k nemovitosti do konce kalendářního roku a do konce tohoto roku bude také podán návrh na zápis změny do katastru nemovitostí, pak nástupnická

společnost bude podávat daňové přiznání k této dani do 31. ledna následujícího roku. Jestliže k výše uvedeným změnám dojde např. na začátku kalendářního roku, daňové přiznání bude nástupnická společnost podávat opět do 31. ledna, ale až následujícího kalendářního roku.

### **Daň silniční**

Pokud dochází k rozdělení obchodní korporace rozštěpením, pak je povinna, podle zákona o silniční dani, nástupnická společnost podat za zaniklou obchodní společnost daňové přiznání k dani silniční do konce následujícího měsíce po datu výmazu této společnosti z obchodního rejstříku za uplynulou část zdaňovacího období, tedy od 1. 1. do data zápisu přeměny do obchodního rejstříku.



## **4 Aplikace a zhodnocení variant rozdělení v konkrétní obchodní korporaci**

V této kapitole budou výše uvedené teoretické aspekty aplikovány na konkrétní obchodní korporaci. Nejdříve bude představena obchodní korporace, která nechtěla být jmenována, tudíž byly některé údaje zaměněny, aby nebylo možné zjistit skutečnou totožnost obchodní korporace. Dále budou představeny varianty, které jsem na základě zjištěných informací o společnosti doporučila. Poslední 2 podkapitoly budou věnovány konkrétnímu rozdělení obchodní korporace, nejprve bude řešeno odštěpení obchodní korporace se vznikem nové společnosti, kdy rozdělovaná společnost nezaniká a dále pokračuje ve své činnosti, následně bude aplikováno rozštěpení se vznikem nových obchodních korporací, kdy rozdělovaná společnost zanikne. Poslední část bude věnována zhodnocení obou variant a návrhu mého vlastního řešení.

### **4.1 Základní údaje o obchodní korporaci**

Obchodní korporace JP Group s. r. o. byla zapsána do obchodního rejstříku 28. srpna 2007 jako společnost s ručeným omezeným. Základní kapitál společnosti je 200 000 Kč a v dnešní době má 3 společníky:

- Adam Pavlík, který je jednatelem společnosti a má 60 % obchodní podíl,
- Jan Pavlík, který má obchodní podíl 20 % a
- Emma Pavlíková, která má 20 % obchodní podíl.

Předmětem podnikání je provádění staveb, jejich změn a odstraňování, v současné době společnost provádí i výkopové práce, sídlem společnosti je Rokytnice 896, 751 04.

Vzhledem k tomu, že obchodní společnost má ve svém majetku několik nemovitostí, které nepotřebuje k uskutečňování své hlavní činnosti, rozhodla se tento majetek oddělit, hlavním důvodem tohoto rozhodnutí jsou velmi vysoké náklady, které souvisí s udržováním těchto nemovitostí. Společnost se rozhodla, že dojde k rozdělení se vznikem nových společností. Předmětem podnikání nově vznikající společnosti bude pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor.

## 4.2 Návrh variant řešení

Na základě výše uvedené situace obchodní korporace navrhuji následující dvě varianty řešení:

- odštěpení se vznikem nové společnosti,
- rozštěpení se vznikem nové společnosti.

V případě první varianty rozdělení odštěpením se vznikem nové společnosti, původní obchodní korporace JP Group nezaniká, pouze se odštěpuje část majetku, který přejímá nově vznikající obchodní korporace AP Group. Společníci původní korporace se stávají současně i společníky korporace nástupnické a znaleckým posudkem je oceněna pouze ta část majetku, která přechází na korporace nástupnickou.

V druhé navrhované variantě rozdělení rozštěpením se vznikem nové společnosti rozdělovaná společnost JP Group zaniká bez likvidace a její jmění přechází na dvě nově vznikající obchodní korporace – BP Group a CP Group. Společníci zanikající společnosti se stávají společníky nástupnických obchodních korporací, znaleckým posudkem je nutno ocenit celé jmění zanikající společnosti.

## 4.3 Odštěpení

V následující kapitole bude odštěpení aplikováno na konkrétní obchodní společnosti s ručením omezeným, nově vznikající obchodní korporace se bude jmenovat AP Group

.

### **Základní údaje o nově vznikající obchodní korporaci**

Název: AP Group s. r. o.

Sídlo: U Žebračky 32, Přerov, 750 02

Předmět podnikání: pronájem nemovitostí, nebytových prostor a bytů

Společnost má 3 společníky:

- Adam Pavlík, který je jednatelem společnosti a má 60 % obchodní podíl,
- Jan Pavlík, který má obchodní podíl 20 %,
- Emma Pavlíková, která má 20 % obchodní podíl.

#### 4.3.1 Harmonogram přeměny odštěpením

Jednotlivé kroky odštěpení jsou uvedeny v následující tabulce 4. 1. Účetním obdobím obchodní korporace je kalendářní rok. Vzhledem k tomu, že na nástupnickou společnost přechází především nemovité věci, jsou v harmonogramu uvedeny i povinnosti spojené s

obou společnostmi, dle mého názoru jde o nejlepší variantu stanovení rozhodného dne, jelikož účetní a daňové povinnosti (např. datum podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob, sestavení konečné účetní závěrky za rok 2018) jsou sestaveny a podány ve standardních lhůtách. V období od ledna do března téhož roku byl vypracován projekt odštěpení, který uvádí veškeré základní informace k odštěpení, také se v tomto období rozhodlo o termínu valné hromady, na které bude projekt přeměny schvalován, tímto dnem byl zvolen 17. 5. 2018, projekt přeměny zde byl jednomyslně schválen, následně 17. 9. 2018 byla přeměna zapsána do obchodního rejstříku. Poslední den účetního období, tedy 31. 12. 2018 obě obchodní korporace sestavily konečné účetní závěrky za období od 1. 1. 2018 do 31.12. 2018.

Tab. 4.1 Harmonogram odštěpení

<b>Termín</b>	<b>Činnost</b>
31. 12. 2017	Sestavení řádné účetní závěrky za rok 2017 JP Group. <b>ROZVAHOVÝ DEN PRO OCENĚNÍ JMĚNÍ</b>
1. 1. 2018	<b>ROZHODNÝ DEN</b> Začátek účetního období. Sestavené zahajovacích rozvah obou společností.
leden -březen 2018	Vyhotovení projektu, oznámení termínu konání valných hromad.
17. 5. 2018	Konání valné hromady a schválení projektu.
17. 9. 2018	Zápis odštěpení do obchodního rejstříku.
25. 11. 2018	Výpis z obchodního rejstříku.
31. 12. 2018	Konec účetního období, sestavení konečných účetních závěrek obou společností za období od 1. 1. 2018 – 31. 12. 2018.
Do 31. 1. 2019	Podání daňového přiznání z nemovitých věcí (za společnost AP Group).

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.3.2 Konečná rozvaha rozdělované obchodní korporace

Rozdělovaná obchodní korporace je povinna sestavit ke dni předcházející rozhodnému dni konečnou účetní závěrku, dle harmonogramu je konečná účetní závěrka společnosti JP Group sestavena k 31. 12. 2017. Součástí konečné účetní závěrky je konečná rozvaha sestavená taktéž k 31. 12. 2017, z této rozvahy vychází znalecké ocenění, neboť den sestavení konečné účetní závěrky je zároveň rozvahový den pro ocenění jmění. Konečná rozvaha

obchodní korporace JP Group je uvedena v následující tabulce 4. 2 a obsahuje účetní hodnoty majetku, závazků a vlastního kapitálu k 31. 12. 2017.

Tab. 4.2 Zahajovací rozvaha JP Group

<b>Aktiva</b>	<b>v tis. Kč</b>	<b>Pasiva</b>	<b>v tis. Kč</b>
Budovy	52 306	Základní kapitál	200
Pozemky	2 558	Rezervní fond	30
Stroje	86 851	VH minulých let	84 895
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>141 715</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>85 125</b>
Materiál	986	Bankovní úvěr	25 327
<b>Zásoby</b>	<b>986</b>	Ost. dlouhodobé závazky	30 277
Pohledávky z obch. vztahů	491	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>55 604</b>
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>491</b>	Závazky z obch. vztahů	2 420
Peníze v pokladně	180	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>2 420</b>
Peníze na běžném účtu	740	Ostatní rezervy	963
<b>Krátkodobý fin. majetek</b>	<b>920</b>	<b>Rezervy</b>	<b>963</b>
Aktiva celkem	<b>144 112</b>	Pasiva celkem	<b>144 112</b>

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.3.3 Projekt odštěpení

Projekt odštěpení je základním dokumentem celého procesu rozdělení, náležitosti tohoto dokumentu jsou uvedeny v kapitole 2. 4. 1. Dle harmonogramu byl projekt zpracován v období od ledna do března 2018 a následně schválen na valné hromadě konané dne 16. 5. 2018.

Projekt odštěpení obchodní korporace JP Group je přiložen k diplomové práci (Příloha č. 1) a nalezneme zde základní údaje obou společností, rozdělované obchodní korporaci JP Group a nově vznikající obchodní korporaci AP Group, dále je v tomto dokumentu stanoven rozhodný den odštěpení, v tomto případě 1. 1. 2018 a je zde určen i majetek, který na nově vznikající obchodní korporaci přechází z rozdělované společnosti. Důležitým bodem projektu je stanovení základního kapitálu AP Group a také poměr podílů společníků na základním kapitálu. Společníci se dohodli, že výměnný poměr bude rovnoměrný a společníci se stanou společníky AP Group se stejným obchodním podílem, jako mají v JP Group.

#### 4.3.4 Rozdělení majetku

Určení majetku, který přechází na nástupnickou korporaci, a který zůstává v rozdělované společnosti vychází z projektu přeměny, který je přiložen k diplomové práci (Příloha č. 1), jak bylo uvedeno výše.

Společníci rozdělované obchodní korporace JP Group se dohodli, že rozdělovaná obchodní korporace si ponechává veškerý majetek nutný k zachování hlavní výrobní činnosti, tj. stroje, materiál, dále pohledávky a závazky z obchodních vztahů a peníze v pokladně, zároveň si obchodní korporace ponechá veškerý vlastní kapitál. Vzhledem k důvodům vedoucím k rozdělení obchodní korporace JP Group, které jsou popsány v úvodu kapitoly 4, přechází na nástupnickou společnost AP Group veškerý nemovitý majetek, a také dlouhodobý úvěr, který je s tímto majetkem spojený, dále peníze na běžném účtu a ostatní dlouhodobé závazky. Následující tabulka 4.3 uvádí majetek, který zůstává v rozdělované společnosti a jejich účetní hodnotu převzatou z konečné účetní závěrky JP Group sestavenou k 31. 12. 2017. Tabulka 4.4 následně uvádí majetek, který přebírá nově vznikající obchodní korporace, taktéž v účetní hodnotě převzaté z konečné účetní závěrky JP Group sestavené k 31. 12. 2017. Na společnost AP Group přechází položky aktiv a pasiv v hodnotě 55 604 tis. Kč

Tab. 4.3 Položky zůstávající v JP Group

<b>Položky aktiv</b>	<b>v tis. Kč</b>	<b>Položka pasiv</b>	<b>v tis. Kč</b>
Budovy	0	Základní kapitál	200
Pozemky	0	Rezervní fond	30
Stroje	86 851	VH minulých let	84 895
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>86 851</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>85 125</b>
Materiál	986	Bankovní úvěr	0
<b>Zásoby</b>	<b>986</b>	Ost. dlouhodobé závazky	0
Pohledávky z obch. vztahů	491	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>0</b>
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>491</b>	Závazky z obch. vztahů	2 420
Peníze v pokladně	180	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>2 420</b>
Peníze na běžném účtu	0	Ostatní rezervy	963
<b>Krátkodobý fin. majetek</b>	<b>180</b>	<b>Rezervy</b>	<b>963</b>
Zůstávající aktiva celkem	<b>88 508</b>	Zůstávající pasiva celkem	<b>88 508</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.4 Položky přecházející na AP Group

<b>Položky aktiv</b>	<b>v tis. Kč</b>	<b>Položky pasiv</b>	<b>v tis. Kč</b>
Budovy	52 306	Základní kapitál	0
Pozemky	2 558	Rezervní fond	0
Stroje	0	VH minulých let	0
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>54 864</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>0</b>
Materiál	0	Bankovní úvěr	25 327
<b>Zásoby</b>	<b>0</b>	Ost. dlouhodobé závazky	30 277
Pohledávky z obch. vztahů	0	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>55 604</b>
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>0</b>	Závazky z obch. vztahů	0
Peníze v pokladně		<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>0</b>
Peníze na běžném účtu	740	Ostatní rezervy	0
<b>Krátkodobý fin. majetek</b>	<b>740</b>	<b>Rezervy</b>	<b>0</b>
Přecházející aktiva celkem	<b>55 604</b>	Přecházející pasiva celkem	<b>55 604</b>

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.3.5 Ocenění majetku a odložená daň

V případě rozdělení odštěpením je povinností nechat ocenit odštěpovanou část znalcem. Znalecký posudek v tomto případě vypracovala Ing. Karla Novotná, která nejprve ocenila odštěpované jmění jako celek a dále provedla individuální přecenění majetku. Ta část, která zůstává v rozdělované společnosti není předmětem ocenění a zůstává v účetních hodnotách podle konečné účetní závěrky sestavené k 31. 12. 2017. Proto se v této podkapitole budeme věnovat pouze nově vznikající obchodní korporaci.

Znalec ocenil odštěpované jmění na 9 000 tis. Kč a znalec počítal s daňovým efektem. Individuální přecenění uvádí tab. 4.5, kde původní hodnota znamená hodnotu převzatou z konečné účetní závěrky JP Group, přecenění uvádí hodnotu přeceněnou dle znalce a rozdíl udává změnu mezi hodnotou po přecenění a původní hodnotou.

Tab. 4.5 Individuální přecenění majetku (veškeré částky jsou v tis. Kč)

Položky	Původní hodnota	Přecenění	Rozdíl
Budovy	52 306	55 491	3 185
Pozemky	2 558	8 150	5 592
Peníze na běžném účtu	740	740	0
Celkem rozdíl			8 777

Zdroj: vlastní zpracování

Z tabulky s přeceněním lze vidět, že znalec přecenil hodnotu budov a pozemků, vzhledem k tomu, že znalec určil hodnotu jmění a provedl i individuální přecenění, dojde ke vzniku goodwillu, ten se projeví v aktivech v zahajovací rozvaze a udává nám hodnotu, kterou nově vznikající společnost získá navíc, tím že došlo k odštěpení. Hodnota přeceněných položek aktiv je **64 381** tis. Kč, hodnota závazků vychází z hodnot konečné účetní závěrky JP Group sestavené ke dni 31. 12. 2017 a je ve výši **55 604** tis. Kč. Ocenění je nutné promítnout do vlastního kapitálu společnosti, kde je k tomuto účelu využívána položka A II. 2. 3 – oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodní korporace, dříve účet 418.

Oceňovací rozdíly z přecenění při přeměnách obchodní korporace značí hodnotu jmění, která je snížena o vlastní kapitál, který obchodní korporace přejímá z rozdělované společnosti. Jelikož v tomto případě žádný vlastní kapitál nově vznikající společnost nepřebírá, tento oceňovací rozdíl je stejný, jako znalecká hodnota jmění, tedy **9 000** tis. Kč. Tuto položku následně společníci rozdělí na jednotlivé položky vlastního kapitálu, podle projektu odštěpení.

Jak bylo výše zmíněno v tomto případě vzniká goodwill a je potřeba zjistit jeho hodnotu, goodwill vypočítáme následovně:

*položka A II. 2. 3 –  $\Sigma$  rozdílů individuálního přecenění,*

v tomto případě tedy bude goodwill:

$$9\,000 \text{ tis. Kč} - 8\,777 \text{ tis. Kč} = 223 \text{ tis. Kč}$$

Abychom si mohli být jisti, že tato hodnota goodwillu je správná, provedeme kontrolní výpočet podle Vyhlášky 500/ 2002 Sb. § 6 odst. 3, výpočet bude následovný:

*hodnota jmění – (hodnota aktiv po přecenění – hodnota závazků),*

konkrétně v tomto případě,

$$9\,000 \text{ tis. Kč} - (64\,381 \text{ tis. Kč} - 55\,604 \text{ tis. Kč}) = 223 \text{ tis. Kč}.$$

Hodnota vypočteného goodwillu je tedy správná.

### **Odložená daň**

Vzhledem k tomu, že znalec, jak již bylo výše zmíněno, individuálně přecenil hodnoty majetku, vzniká nám mezi původní hodnotou, která bude brána z daňového hlediska, tj. hodnota převzatá z konečné účetní závěrky JP Group a hodnotou majetku po přecenění, která vstupuje do účetnictví nově vznikající obchodní korporace AP Group, trvalý rozdíl, ze kterého je nutno vypočítat odloženou daň. Odložená daň se počítá z rozdílu mezi původní hodnotou a hodnotou po přecenění, jak bylo zmíněno výše, znalec počítal s daňovým efektem, hodnota přecenění je již tedy očištěna o vliv daně tzn. výsledný rozdíl po přecenění je snížen o 19 %, což je sazba daně z příjmu právnických osob platná pro tento rok, proto nejprve musíme tuto hodnotu zvýšit o 19 % a až z takto zjištěné částky vypočítat odloženou daň.

Jelikož je hodnota po přecenění vyšší, než hodnota použitá pro daňové účely (hodnota z konečné rozvahy JP Group) vzniká nám odložený daňový závazek.

Výpočet bude následující. Rozdíl mezi původní hodnotou majetku a majetku po přecenění zjistíme z tab. 4.5, tento rozdíl je 8 777 tis. Kč, tuto částku vydělíme 81 % a následně pak vynásobíme 19 %, tedy:

$$(8\,777 \text{ tis. Kč} / 0,81) * 0,19 = 2\,059 \text{ tis. Kč (po zaokrouhlení)}$$

V tomto případě máme tedy odložený daňový závazek v hodnotě 2 059 tis. Kč, tato hodnota nám zároveň i zvyšuje hodnotu aktiv a tuto částku navýšíme hodnotu goodwillu.



Nyní si výše uvedené případy zaúčtujeme, abychom viděli, jak se promítnou do zahajovací rozvahy. Účetní případy jsou uvedené v následující tab. 4.6, účtový rozvrh, který byl pro zaúčtování použit, je přiložen k diplomové práci (Příloha. 3)

Tab. 4.6 Zaúčtování případů ocenění a odložené daně

Položky	Rozdíl z přecenění	MD	D
Budovy	3 185	021	418
Pozemky	5 592	031	418
Goodwill	223	015	418
Odložený daňový závazek	2 059	426	481
		015	426
KS – Goodwill (015)	2 282	015	
KS – A II. 3 (418)	9 000		418
KS – odložená daň (481)	2 059		481

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.3.6 Zahajovací rozvahy

V následující kapitole budou uvedeny zahajovací rozvahy obou společností, nejprve je uvedena zahajovací rozvaha rozdělované společnosti JP Group, následně pak zahajovací rozvaha nově vznikající společnosti AP Group. Obě zahajovací rozvahy byly sestaveny podle harmonogramu rozdělení k 1. 1. 2018.

##### **Zahajovací rozvaha JP Group**

Zahajovací rozvaha rozdělované obchodní korporace vychází z konečné rozvahy sestavené k 31. 12. 2017 a je pouze „očistěna“ o majetek a závazky, které převzala nová obchodní korporace AP Group. Zahajovací rozvaha JP Group sestavená k 1. 1. 2018 je uvedena v tab. 4.7.

Tab. 4.7 Zahajovací rozvaha JP Group k 1. 1. 2018

<b>Aktiva</b>	<b>v tis. Kč</b>	<b>Pasiva</b>	<b>v tis. Kč</b>
Stroje	86 851	Základní kapitál	200
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>86 851</b>	Rezervní	30
Materiál	986	VH minulých let	84 895
<b>Zásoby</b>	<b>986</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>85 125</b>
Pohledávky z obchod. vztahů	491	Závazky z obch. vztahů	2 420
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>491</b>	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>2420</b>
Peníze v pokladně	180	Ostatní rezervy	963
<b>Krátkodobý fin. majetek</b>	<b>180</b>	<b>Rezervy</b>	<b>963</b>
Aktiva celkem	<b>88 508</b>	Pasiva celkem	<b>88 508</b>

Zdroj: vlastní zpracování

### **Zahajovací rozvaha AP Group**

Nejprve je nutné oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obchodních korporací rozdělit mezi jednotlivé struktury vlastního kapitálu a podrobně okomentovat v komentáři k zahajovací rozvaze. Společníci v projektu rozdělení uvedli, že základní kapitál bude v hodnotě 6 000 tis. Kč, zbylá část oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměně obchodní korporace bude přiřazena do rezervního fondu. Návrh na rozdělení vlastního kapitálu je uveden v tab. č. 4.8.

Tab. 4.8 Údaje uvedené v komentáři k zahajovací rozvaze

<b>Z rozdělované společnosti</b>		<b>Nástupnická společnost</b>	
<b>Položka</b>	<b>v tis. Kč</b>	<b>Položka</b>	<b>v tis. Kč</b>
A II. 2. 3 – oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách (418)	9 000	Základní kapitál	6 000
		Rezervní fond	3 000

Zdroj: vlastní zpracování

Na základě výše uvedené tabulky 4.7, kde byl oceňovací rozdíl přiřazen mezi jednotlivé položky vlastního kapitálu byla sestavena zahajovací rozvaha AP Group k 1. 1. 2018, ta je uvedena v tab. 4.9.

Tab. 4.9 Zahajovací rozvaha AP Group sestavená k 1.1. 2018

<b>Aktiva</b>	<b>v tis. Kč</b>	<b>Pasiva</b>	<b>v tis. Kč</b>
Goodwill	2 282	Základní kapitál	6 000
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	<b>2 282</b>	Rezervní fond	3 000
Budovy	55 491	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>9 000</b>
Pozemek	8 150	Bankovní úvěr	25 327
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>63 641</b>	Ost. dlouhodobé závazky	30 277
Peníze na bankovním účtu	740	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>55 604</b>
<b>Krátkodobý fin. majetek</b>	<b>740</b>	Odložený daňový závazek	2 059
		<b>Odložený daň</b>	<b>2 059</b>
Aktiva celkem	<b>66 663</b>	Pasiva celkem	<b>66 663</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Více budou obě zahajovací rozvahy popsány v závěru kapitoly v části zhodnocení jednotlivých variant přeměny.

#### 4.4 Rozštěpení

V následující kapitole bude na obchodní korporaci JP Group aplikována druhá varianta rozdělení, a to rozštěpení se vznikem nových společností. Nástupnické obchodní korporace budou pojmenovány BP Group a CP Group.

##### **Základní údaje o obchodní korporaci BP Group**

Název: BP Group s. r. o.

Sídlo: U Žebračky 32, Přerov, 750 02

Předmět podnikání: pronájem nemovitostí, bytů a nebytových prostor

##### **Základní údaje o obchodní korporaci CP Group**

Název: CP Group s. r. o.

Sídlo: Rokytnice 896, Rokytnice, 751 04

Předmět podnikání: provádění staveb, jejich změn a odstraňování, provádění výkopových prací

Všichni společníci ze zanikající společnosti se stanou společníky obou nástupnických společností BP Group a CP Group. Další údaje o poměru podílů, základním kapitálu a obou společnostech jsou uvedeny v projektu rozštěpení, který je přiložen k diplomové práci (Příloha č. 2)

#### 4.4.1 Harmonogram rozdělení

Stejně jako u rozdělení odštěpením, probíhá proces rozštěpení na základě harmonogramu, tento harmonogram je uveden v následující tab. č. 4.10. Účetním obdobím je opět kalendářní rok.

Tab. 4.10 Harmonogram rozštěpení

Termín	Činnost
31. 12. 2017	Sestavení řádné účetní závěrky za rok 2017 JP Group. ROZVAHOVÝ DEN PRO OCENĚNÍ JMĚNÍ
1. 1. 2018	ROZHODNÝ DEN Začátek účetního období. Sestavení zahajovacích rozvah obou společností.
leden -březen 2018	Vyhotovení projektu rozštěpení, oznámení termínu konání valných hromad.
17. 5. 2018	Konání valní hromady a schválení projektu.
17. 9. 2018	Zápis rozštěpení do obchodního rejstříku.
25. 11. 2018	Výpis z obchodního rejstříku.
31. 12. 2018	Konec účetního období, sestavení konečných účetních závěrek obou společností za období od 1. 1. 2018 – 31. 12. 2018.

Zdroj: vlastní zpracování

Podle harmonogramu vidíme, že rozhodný den byl zvolen na 1. 1. 2018, tímto dnem začíná i účetní období obou společností, dle mého názoru jde o nejlepší variantu stanovení rozhodného dne, jelikož účetní a daňové povinnosti (např. datum podání daňového přiznání k dani z příjmu právnických osob, sestavení konečné účetní závěrky za rok 2018) jsou sestaveny a podány ve standardních lhůtách. V období od ledna do března téhož roku byl vypracován projekt rozštěpení, který uvádí veškeré základní informace. Také se v tomto období rozhodlo o termínu valné hromady, na které bude projekt přeměny schvalován, tímto dnem byl zvolen 17. 5. 2018, projekt přeměny zde byl jednomyslně schválen, následně 17. 9. 2018 byla přeměna zapsána do obchodního rejstříku, tímto dnem právně zaniká zanikající obchodní korporace JP Group, konečná účetní závěrka se k tomuto dni již nesestavuje. Poslední den účetního období, tedy 31. 12. 2018 obě obchodní korporace sestavily konečnou účetní závěrka za období od 1. 1. 2018 do 31.12. 2018.

#### 4.4.2 Konečná rozvaha

Zanikající obchodní korporace je povinna sestavit ke dni předcházející rozhodný den konečnou účetní závěrku, dle harmonogramu je konečná účetní závěrka společnosti JP Group sestavena k 31. 12. 2017. Součástí konečné účetní závěrky je konečná rozvaha sestavená taktéž k 31. 12. 2017, z této rozvahy vychází znalecké ocenění, neboť den sestavení konečné účetní závěrky je zároveň rozvahový den pro ocenění jmění. Konečná rozvaha obchodní korporace JP Group je uvedena v následující tabulce 4.11 a obsahuje účetní hodnoty majetku, závazků a vlastního kapitálu k 31. 12. 2017.

Tab. 4.11 Konečná rozvaha JP Group sestavena k 31. 12. 2017

<b>Aktiva</b>	<b>v tis. Kč</b>	<b>Pasiva</b>	<b>v tis. Kč</b>
Budovy	52 306	Základní kapitál	200
Pozemky	2 558	Rezervní fond	30
Stroje	86 851	VH minulých let	84 895
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>141 715</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>85 125</b>
Materiál	986	Bankovní úvěr	25 327
<b>Zásoby</b>	<b>986</b>	Ost. dlouhodobé závazky	30 277
Pohledávky z obch. vztahů	491	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>55 604</b>
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>491</b>	Závazky z obch. vztahů	2 420
Peníze v pokladně	180	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>2 420</b>
Peníze na běžném účtu	740	Ostatní rezervy	963
<b>Krátkodobý fin. majetek</b>	<b>920</b>	<b>Rezervy</b>	<b>963</b>
Aktiva celkem	<b>144 112</b>	Pasiva celkem	<b>144 112</b>

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.4.3 Projekt rozštěpení

Projekt rozštěpení je základním dokumentem celého procesu rozdělení, náležitosti tohoto dokumentu jsou uvedeny v kapitole 2. 4. 1. Dle harmonogramu byl projekt zpracován v období od ledna do března 2018 a následně schválen na valné hromadě konané dne 16. 5. 2018.

Projekt rozštěpení obchodní korporace JP Group je přiložen k diplomové práci (Příloha č. 2) a nalezneme v něm základní údaje společností, dále je tímto dokumentu stanoven rozhodný den rozštěpení, v tomto případě 1. 1. 2018 a je zde určen i majetek, který na nově vznikající obchodní korporaci přechází z rozdělované společnosti. Důležitou součástí je i stanovení základních kapitálů nástupnických obchodních korporací a poměr obchodních podílů na základním kapitálu jednotlivých společníků. V tomto případě se jedná o rovnoměrný výměnný poměr, společníci JP Group se stanou ve stejném poměru i společníky obou nástupnických korporací.

#### **4.4.4 Rozdělení majetku**

Rozdělení majetku obchodní korporace JP Group na dvě nástupnické společnosti vychází z projektu rozštěpení, který je přiložen k diplomové práci a stavy jednotlivých rozvahových položek vychází z konečné rozvahy JP Group sestavené k 31. 12. 2017, tato konečná rozvaha je uvedena v předchozí tab. č. 4.11.

Společníci rozdělované obchodní korporace JP Group se dohodli, že na první nástupnickou společnost BP Group přechází veškerý nemovitý majetek a ostatní dlouhodobé závazky, které jsou s tímto majetkem spojeny a dále peníze na běžném účtu. Hodnota položek aktiv, která na tuto společnost přechází je **55 604** tis. Kč a hodnota přecházejících závazků je **30 277** tis. Kč. Na druhou nástupnickou společnost CP Group přechází veškerý majetek nutný k zachování hlavní výrobní činnosti, tj. stroje, materiál, dále pohledávky a závazky z obchodních vztahů, bankovní úvěr a rezerva, jelikož byla vytvořená na opravu strojů, které na společnost také přechází. Z tohoto důvodu je možné tuto položku na nástupnickou společnost převést. Hodnota přecházejících aktiv je **88 508** tis. Kč a hodnota přecházejících závazků je **28 710** tis. Kč. Podle dohody společníků bude vlastní kapitál rozdělen následovně, 1/3 bude převedena na BP Group a zbylá část na CP Group.

Následující tabulka 4.12 uvádí majetek a závazky, které přechází na nástupnickou společnost BP Group a jejich účetní hodnotu převzatou z konečné účetní závěrky JP Group sestavenou k 31. 12. 2017. Tabulka 4.13 následně uvádí majetek a závazky, které přebírá nástupnická obchodní korporace CP Group, taktéž v účetní hodnotě převzaté z konečné účetní závěrky JP Group sestavené k 31. 12. 2017. Rozdělení vlastního kapitálu se věnujeme až v následující kapitole 4. 4. 5, a proto v těchto tabulkách není vlastní kapitál zobrazen.

Tab. 4.12 Položky přecházející na BP Group

Položky majetku	v tis. Kč	Položky závazků	v tis. Kč
Budovy	52 306		
Pozemky	2 558		
Stroje	0		
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>54 864</b>		
Materiál	0	Bankovní úvěr	0
<b>Zásoby</b>	<b>0</b>	Ost. dlouhodobé závazky	30 277
Pohledávky z obch. vztahů	0	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>30 277</b>
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>0</b>	Závazky z obch. vztahů	0
Peníze v pokladně	0	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>0</b>
Peníze na běžném účtu	740	Ostatní rezervy	0
<b>Krátkodobý fin. majetek</b>	<b>740</b>	<b>Rezervy</b>	<b>0</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.13 Položky přecházející na CP Group

Položky majetku	v tis. Kč	Položky závazků	v tis. Kč
Budovy	0		
Pozemky	0		
Stroje	86 851		
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>86 851</b>		
Materiál	986	Bankovní úvěr	25 327
<b>Zásoby</b>	<b>986</b>	Ost. dlouhodobé závazky	0
Pohledávky z obch. vztahů	491	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>25 327</b>
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>491</b>	Závazky z obch. vztahů	2 420
Peníze v pokladně	180	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>2 420</b>
Peníze na běžném účtu	0	Ostatní rezervy	963
<b>Krátkodobý fin. majetek</b>	<b>180</b>	<b>Rezervy</b>	<b>963</b>

Zdroj: vlastní zpracování

#### 4.4.5 Ocenění majetku a odložená daň

V případě rozštěpení, je nutné nechat ocenit jmění celé zanikající obchodní korporace, vzhledem k tomu, že zanikající obchodní korporace byla nabyta koupí v nedávné době, není nutné provádět individuální ocenění, jelikož hodnoty majetku odráží tržní hodnotu, bude tedy znalcem oceněno celé jmění JP Group. Znalecké ocenění provedla Ing. Karla Novotná.

Znalec ocenil jmění zanikající společnosti na **90 000** tis. Kč. Abychom mohli zjistit oceňovací rozdíl z přecenění při přeměně obchodní korporace musíme od znaleckého ocenění jmění odečíst hodnotu vlastního kapitálu (ze zanikající společnosti), protože hodnota ocenění se skládá z rozvahové položky vlastní kapitál, který bude rozdělen do nástupnických společností a z položky oceňovací rozdíl z přecenění při přeměně obchodní korporace, tato položka určuje hodnotu, kterou společnost získá navíc díky ocenění znalcem. Hodnota vlastního kapitálu zanikající společnosti je **85 125** tis. Kč.

Položka A II. 2. 3 – Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách obchodní korporace bude následovná:

$$90\,000\text{ tis. Kč} - 85\,125\text{ tis. Kč} = 4\,875\text{ tis. Kč.}$$

Oceňovací rozdíl je tedy 4 875 tis. Kč a bude rozdělen do obou nástupnických korporací na základě dohody společníků o tom, jak si rozdělí základní kapitál a ocenění jmění.

Vzhledem k tomu, že nemáme individuální ocenění v případě odštěpením, majetek který nástupnické korporace přebírají bude v cenách vycházejících z konečné rozvahy a hodnota, o kterou se zvýší majetek z důvodu přecenění jmění bude zachycen na majetkové položce oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

V tomto případě bude stejný jako oceňovací rozdíl z přecenění, tedy 4 875 tis. Kč a taktéž bude následně rozdělen do jednotlivých nástupnických společností, ale v jiném poměru.

Po zjištění obou těchto částek v jednotlivých nástupnických společnostech si provedeme kontrolní výpočet.

Nejprve se podíváme na nástupnickou obchodní korporaci BP Group, následně na nástupnickou obchodní korporaci CP Group.



### **Obchodní korporace BP Group**

Společníci rozhodli, že nástupnická korporace BP Group převezme 1/3 vlastního kapitálu ze zanikající společnosti a tedy i 1/3 hodnoty oceněného jmění.

Znalecké ocenění jmění BP Group je **30 000** tis. Kč a přebírající složky vlastního kapitálu jsou základní kapitál v hodnotě 67 tis. Kč (po zaokrouhlení) a rezervní fond v hodnotě 10 tis. Kč a hodnota přebíraného VH minulých let je 28 298 tis. Kč, celková hodnota přebírajícího vlastního kapitálu je **28 375** tis. Kč.

Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměně obchodní korporace je následovný:

$$30\,000\text{ tis. Kč} - 28\,375\text{ tis. Kč} = 1\,625\text{ tis. Kč}$$

V pasivní části rozvahy se nám mimo hodnotu přebírajícího vlastního kapitálu promítne i tato zjištěná hodnota **1 625** tis. Kč, kde ji společníci buďto rozdělí mezi jednotlivé složky vlastního kapitálu nebo ji ponechají na účtu 418.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku vypočítáme jako hodnotu jmění, od které odečteme rozdíl mezi přecházejícím majetkem a závazky. Hodnota majetku i závazků v tomto případě vychází z účetní hodnoty zanikající společnosti.

Oceňovací rozdíl z nabytému majetku je:

$$30\,000\text{ tis. Kč} - (55\,604\text{ tis. Kč} - 30\,277\text{ tis. Kč}) = 4\,673\text{ tis. Kč}.$$

Tato zjištěná hodnota nám zvýší hodnotu majetku a bude promítnuta v zahajovací rozvaze.

### **Obchodní korporace CP Group**

Společníci rozhodli, že nástupnická korporace CP Group převezme zbylé 2/3 vlastního kapitálu ze zanikající společnosti a tedy i 2/3 hodnoty oceněného jmění.

Znalecké ocenění jmění CP Group je **60 000** tis. Kč a přebírající složky vlastního kapitálu jsou základní kapitál v hodnotě 133 tis. Kč (po zaokrouhlení), rezervní fond v hodnotě 20 tis. Kč a VH minulých let v hodnotě 56 597 tis. Kč (po zaokrouhlení), celková hodnota přebírajícího vlastního kapitálu je **56 750** tis. Kč.

Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměně obchodní korporace je následovný:

$$60\,000\text{ tis. Kč} - 56\,750\text{ tis. Kč} = 3\,250\text{ tis. Kč}$$

Hodnota **3 250** tis. Kč se projeví v zahajovací rozvaze ve složkách vlastního kapitálu a bude jej zvyšovat.

I v tomto případě nám vzniká oceňovací rozdíl k nabytému majetku, a to:

$$60\,000 \text{ tis. Kč} - (88\,508 \text{ tis. Kč} - 28\,710 \text{ tis. Kč}) = 202 \text{ tis. Kč}.$$

O hodnotu **202** tis. Kč se nám zvýší hodnota majetku v důsledku ocenění jmění znalcem.

Kontrola oceňovacích rozdílů z přecenění při přeměně obchodní korporace a oceňovacího rozdílu z nabytého majetku.

Celkově byla hodnota oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměně obchodní korporace 4 875 tis. Kč, v nástupnické obchodní korporaci BP Group tato hodnota činila 1 625 tis. Kč a v nástupnické obchodní korporaci CP Group 3 250 tis. Kč. Dohromady v obou nástupnických korporacích je hodnota oceňovacího rozdílu z přecenění při přeměně obchodní korporace 4 875 tis. Kč, tedy stejná jako hodnota zjištěná na začátku.

Oceňovací rozdíl k nabytému majetku je celkově stejný jako rozdíl při přeměně, tedy 4 875 tis. Kč, v nástupnické obchodní korporaci BP Group nám tento oceňovací rozdíl zvýší majetek o 4 673 tis. Kč. V CP Group dojde ke zvýšení majetku o 202 tis. Kč. Dohromady je hodnota stejná jako celkový rozdíl k nabytému majetku 4 875 tis. Kč.

### **Odložená daň**

Vzhledem k tomu, že nedošlo k individuálnímu přecenění majetku a hodnota majetku v nástupnických korporacích je stejná, jako hodnota majetku zanikající obchodní korporaci. Z hlediska daně z příjmu tedy nedochází k žádnému rozdílu mezi daňovou základnou a účetní hodnotou nebude v tomto případě brána v úvahu odložená daňová povinnost.

#### **4.4.6 Zahajovací rozvahy nástupnických společností**

V této podkapitole budou sestaveny zahajovací rozvahy obou nástupnických společností, společníci se v obou případech rozhodli, že položku A II. 2. 3 nebudou rozdělovat

mezi jednotlivé složky vlastního kapitálu. Zahajovací rozvaha BP Group je zobrazena v tab. 4.14 a zahajovací rozvaha CP Group zobrazuje tab. 4.15.

Tab. 4.14 Zahajovací rozvaha BP Group

<b>Aktiva</b>	<b>v tis. Kč</b>	<b>Pasiva</b>	<b>v tis. Kč</b>
Budovy	52 306	Základní kapitál	67
Pozemky	2 558	Rezervní fond	10
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>54 864</b>	VH minulých let	28 298
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	4 673	A II. 2. 3 Oceňovací rozdíl z přecenění	1 625
<b>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku</b>	<b>4 673</b>	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>30 000</b>
Peníze na bankovním účtu	740	Os. dlouhodobé závazky	30 277
<b>Krátkodobý fin. majetek</b>	<b>740</b>	<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>30 277</b>
Aktiva celkem	<b>60 277</b>	Pasiva celkem	<b>60 277</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Tab. 4.15 Zahajovací rozvaha CP Group

<b>Aktiva</b>	<b>v tis. Kč</b>	<b>Pasiva</b>	<b>v tis. Kč</b>
Stroje	86 851	Základní kapitál	133
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	<b>86 851</b>	Rezervní fond	20
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	202	VH minulých let	56 597
<b>Oceňovací rozdíl k nabytému majetku</b>	<b>202</b>	A II. 2. 3 Oceňovací rozdíl z přecenění	3 250
Materiál	986	<b>Vlastní kapitál</b>	<b>60 000</b>
<b>Zásoby</b>	<b>986</b>	Bankovní úvěr	25 327
		<b>Dlouhodobé závazky</b>	<b>25 327</b>
Pohledávky z obchod. vztahů	491	Závazky z obch. vztahů	2 420
<b>Krátkodobé pohledávky</b>	<b>491</b>	<b>Krátkodobé závazky</b>	<b>2 420</b>
Peníze v pokladně	180	Ostatní rezervy	963
<b>Krátkodobý fin. majetek</b>	<b>180</b>	<b>Rezervy</b>	<b>963</b>
Aktiva celkem	<b>88 710</b>	Pasiva celkem	<b>88 710</b>

Zdroj: vlastní zpracování

Detailně budou obě zahajovací rozvahy popsány v závěru kapitoly v části zhodnocení jednotlivých variant přeměny.

#### **4.5 Zhodnocení jednotlivých variant a vlastní doporučení**

V této poslední části 4. kapitoly budou vyhodnoceny jednotlivé varianty rozdělení s následným mým vlastním doporučením pro společnost JP Group.

##### **Odštěpení**

První varianta rozdělení bylo odštěpení se vznikem nové obchodní korporace, zanikající obchodní korporace v tomto případě nezanikla a může dále pokračovat ve své činnosti. Ve společnosti JP Group zůstal majetek související s hlavní výrobou, tedy z dlouhodobého majetku pouze stroje, dále materiál, který taktéž potřebuje k vykonávání své činnosti, peníze v pokladně a pohledávky z obchodních vztahů. Ze závazků si společnost JP Group ponechala veškerý vlastní kapitál, závazky z obchodních vztahů a rezervu, která je tvořena na opravu strojů. Podíl jednotlivých společníků zůstal stejný, tedy podíl na základním kapitálu Jana Pavlíka, který má 60 % obchodní podíl, jenž činí 120 tis. Kč, podíl Adama Pavlíka, který má 20 % obchodní podíl činí 40 tis. Kč a Emma Pavlíková disponuje taktéž 20 % obchodním podílem, tedy taktéž 40 tis. Kč. Konečná rozvaha byla sestavena z konečné rozvahy sestavené k 31. 12. 2017 a byla pouze očištěna o majetek a závazky, které přešly na AP Group.

Na nově vznikající obchodní korporace AP Group přešel nemovitý majetek a závazky s tímto majetkem spojeny, tím jsou ostatní dlouhodobé závazky a bankovní úvěr. Odštěpená část jmění byla oceněna znaleckým posudkem a znalec ocenil jmění na 9 000 tis. Kč, dále znalec individuálně ocenil jednotlivé položky majetku a došlo ke vzniku goodwillu, to je část dlouhodobého majetku, o kterou se celkový majetek AP Group navýšil z důvodu přecenění. V tomto případě činil goodwill 223 tis. Kč. S přeceněním souvisí i problematika odložené daně, jelikož přeceněním jednotlivých položek majetku vzniká rozdíl mezi tím, co si z hlediska daně z příjmu může společnost daňově uznat např. při prodeji a tím, co má AP Group v účetnictví, a proto je nutné z tohoto rozdílu zjistit odloženou daň. V tomto případě, kdy bylo vyšší znalecké ocenění vznikl odložený daňový závazek, který nám zvyšuje položku aktiv a započítáváme jej do goodwillu. Před sestavením zahajovací rozvahy ještě museli společníci rozhodnout o rozdělení hodnoty oceněného jmění do jednotlivých složek vlastního kapitálu a rozhodli, že základní kapitál bude v hodnotě 6 000 tis. Kč, zbytek bude přiřazen do rezervního fondu. Výměnný poměr byl společníky určen jako rovnoměrný a podíl

jednotlivých společníků na základním kapitálu je následovný, Jan Pavlík, podíl 60 %, tedy 3 600 tis. Kč na základním kapitálu, Adam Pavlík a Emma Pavlíková mají stejný obchodní podíl 20 %, na základním kapitálu se podílí stejnou částkou 1 200 tis. Kč.

### **Rozštěpení**

Jako druhou variantu jsem si vybrala rozštěpení se vznikem nových obchodních korporací, kdy rozdělovaná společnost JP Group zaniká bez likvidace. První nástupnická obchodní korporace se jmenuje BP Group, na kterou přešel nemovitý majetek, tedy budovy a pozemky, peníze na běžném účtu a ostatní dlouhodobé závazky. Druhá nástupnická společnost byla pojmenována CP Group a ta převzala majetek a závazky související s původní hlavní činností JP Group, tedy stroje, pohledávky z obchodní činnosti, materiál a peníze v pokladně, ze závazků bankovní úvěr, rezerva vytvořená na opravu strojů a závazky z obchodní činnosti.

Znaleckým posudkem v tomto případě bylo oceněno jmění celé společnosti JP Group, individuální přecenění jednotlivých položek majetku nebylo provedeno, nástupnické společnosti převzaly majetek v účetních hodnotách vycházejících z konečné rozvahy JP Group sestavené k 31. 12. 2017. Jmění bylo celkem oceněno na 90 000 tis. Kč, celkový rozdíl z přecenění přeměn obchodních korporací byl 4 875 tis. Kč, protože v souboru hodnoty jmění je započítána i hodnota vlastního kapitálu ze společnosti JP Group. Společníci se rozhodli, že na společnost BP Group přejde 1/3 vlastního kapitálu, tedy i stejný poměr z hodnoty oceněného jmění. Dále společníci rozhodli, že hodnota základního kapitálu bude ve výši 1/3 původního základního kapitálu a z oceňovacího rozdílu nebude základní kapitál zvýšen, základní kapitál v tomto případě je 67 tis. Kč a podíl jednotlivých společníků je následovný, Jan Pavlík s obchodním podílem 60 % se na základním kapitálu podílí 40 tis. Kč, ostatní 2 společníci se stejným obchodním podílem 20 % částkou 13,5 tis. Kč. Oceňovací rozdíl z přecenění při přeměnách nebyl rozložen do jednotlivých složek vlastního kapitálu a v zahajovací rozvaze zůstal zachován. Druhá nástupnická společnost CP Group převzala zbylou část vlastního kapitálu, tedy i oceněného jmění. Jmění má hodnotu 60 000 tis. Kč a z toho se společníci dohodli, že základní kapitál bude 133 tis. Kč a výměnný poměr společníků bude rovnoměrný, tedy jednatel Jan Pavlík s obchodním podílem 60 % se podílí na základním kapitálu částkou 80 tis. Kč, zbylí dva společníci s obchodním podílem 20 % se na základním kapitálu podílí částkou 26,5 tis. Kč.

### **Vlastní doporučení**

Na základě důvodů, které vedly společnost k rozdělení bych doporučila odštěpení se vznikem nové obchodní korporace. Rozdělovaná společnost JP Group má v dnešní době na trhu velice dobré postavení v oblasti stavebnictví a myslím si, že by byla škoda, kdyby společnost zanikla a toto postavení na trhu ztratila. Pokud by vznikla nová společnost, která se bude zabývat stejnou činností, nikdo si ji nespojí se společností JP Group a musela by si své místo na trhu vydobýt sama od začátku. Z tohoto důvodu bych já osobně volila první variantu, tedy odštěpení.

V této kapitole jsme se věnovali přímé aplikaci získaných teoretických dovedností z přechozích kapitol na konkrétní obchodní společnost. Touto společností byla obchodní korporace JP Group, která provádí stavební činnosti, ale má ve svém majetku několik nemovitostí a pozemků, které nejsou potřebné k vykonávání hlavní činnosti. Rozhodla se proto část svého majetku převést na jinou obchodní korporaci. Nejprve jsme provedli odštěpení, kdy část majetku a závazků byla převedena na nově vznikající obchodní korporace AP Group, rozdělovaná společnost po rozdělení normálně funguje a provádí stavební činnosti.

Alternativou k odštěpení bylo provedení další formy rozdělení, a to rozštěpení se vznikem dvou nových obchodních korporací BP Group a CP Group. Rozdělovaná JP Group v tomto případě zanikla a majetek a závazky byly rozděleny do nástupnických společností. V poslední části této kapitoly bylo provedeno zhodnocení obou variant, na jehož základě jsem navrhla vlastní doporučení.

## 5 Závěr

Cílem diplomové práce byla aplikace rozdělení na konkrétní obchodní korporaci, při aplikaci jsem vycházela z cíle teoretické části, kterým bylo podání uceleného a srozumitelného pohledu na problematiku rozdělení, s vymezením základních pojmů a postupů.

Na začátku druhé kapitoly je popsán historický vývoj právní úpravy až po nynější právní úpravu, dále v této kapitole jsou rozebrány jednotlivé druhy přeměn. Následně se kapitola věnuje již přímo rozdělení obchodní korporace, ta může mít dvě formy, a to odštěpení a rozštěpení. Základním rozdílem je, že při rozštěpení rozdělovaná obchodní korporace zaniká, v případě odštěpení rozdělovaná obchodní korporace nadále pokračuje ve své činnosti. Z tohoto zásadního rozdílu jsem vycházela ve vlastním doporučení pro konkrétní obchodní korporaci. Dále jsou v této kapitole vysvětleny důležité pojmy související s rozdělením např. zúčastněná osoba. Závěrem této kapitoly je konstatování důvodů vedoucích k rozdělení a najdeme zde i malou ukázkou toho, že v praxi dochází častěji v odštěpení, dle mého názoru je to z důvodu, jak bylo psáno výše, že při odštěpení nedochází k zániku rozdělované společnosti.

Třetí kapitola byla věnována analýze ekonomických dopadů, kde najdeme účetní a daňové dopady, se kterými je nutné se při rozdělení vypořádat a se kterými je nutné počítat již při přípravě přeměny. Místy se problematika doplněna jednoduchým a názorným příkladem.

Čtvrtá kapitola je částí praktickou a jsou zde nabyté informace z předchozích kapitol aplikovány na konkrétní obchodní korporaci JP Group. Obchodní korporace JP Group se věnuje stavební činnosti, avšak ve svém majetku má několik nemovitostí, které jsou pro uskutečňování stavební činnosti nepotřebné, a navíc jsou s nimi spojeny zbytečně vysoké náklady na údržbu. Na základě těchto informací jsem doporučila 2 varianty rozdělení, první variantou bylo odštěpení, kdy vznikla nová obchodní korporace AP Group, ta převzala veškerý nemovitý majetek a závazky s ním spojené, společnost JP Group si ponechala stroje potřebné pro stavební činnost, pohledávky a závazky související s její činností a celý vlastní kapitál. Druhou variantou bylo rozštěpení, kdy rozdělovaná JP Group zanikla bez likvidace a veškerý majetek, závazky a jmění převzaly dvě nové nástupnické obchodní korporace BP Group a CP Group, kdy jedna s nástupnických společností převzala majetek a závazky související s hlavní činností zaniklé společnosti a druhá společnost převzala nemovitý majetek a závazky s ním spojené.

Při odštěpení bylo přecházející jmění oceněno znalecký posudkem, z toho ocenění byl vytvořen základní kapitál ve výši 6 000 tis. Kč zbytek byl přiřazen do rezervního fondu. Všichni společníci získali na vzniklé společnosti obchodní podíl stejný jak v rozdělené společnosti. Znalcem bylo provedeno i individuální přecenění majetku, které po přecenění mělo vyšší

hodnotu než původní hodnota vycházející z konečné účetní závěrky rozdělované společnosti, z tohoto důvodu bylo nutné počítat i s odloženou daní, jelikož v účetnictví nově vzniklé obchodní korporaci bude hodnota majetku po přecenění ale jako daňová základna pro účely z daní z příjmů právnických osob bude brána hodnota vycházející z konečné účetní závěrky rozdělované společnosti. My jsme v tomto případě odloženou daň vypočítali a byla zahrnuta i do zahajovací rozvahy AP Group.

V případě rozštěpení bylo nutné nechat ocenit znaleckým posudkem celé jmění zanikající společnosti, společníci se domluvili na poměru, v jakém jednotlivé nástupnické společnosti převezmou hodnotu oceněného jmění. Také se společníci domluvili, že převezmou hodnoty majetku a závazků z konečné účetní závěrky zanikající společnosti sestavené k 31. 12. 2017, v tomto případě na rozdíl od předchozí varianty nedošlo k individuálními přecenění a nebylo potřeba počítat s odloženou daní, jelikož hodnota v účetnictví nástupnických společností bude stejná jako hodnota vystupující jako daňová základna pro daň z příjmů právnických osob.

V obou případech byl rozhodný den zvolen na 1. 1. 2018, což je dle mého názoru nejlepší možnost zvolení rozhodného dne, jelikož tento den začíná i účetní období. Rozdělovaná společnost JP Group v obou případech vytvořila konečnou účetní závěrku ke dni předcházející rozhodný den, tedy k 31. 12. 2017. Z této účetní závěrky vycházel znalec při ocenění jmění. Zahajovací rozvahy v obou případech byly vytvořeny k datu rozhodného dne a v případě odštěpení byla zahajovací rozvaha sestavena z přeceněných hodnot majetku. V případě rozštěpení byly obě zahajovací rozvahy nástupnických společností sestaveny z hodnot vycházejících z účetnictví zanikající společnosti. Valné hromady, na kterých byly projekty rozdělení jednomyslně schváleny proběhly 17. 5. 2018 a následně 17. 9. 2018 byly přeměny zapsány do obchodního rejstříku.

V tomto případě se nedá jednoznačně určit, jakou variantu má rozdělovaná obchodní korporace použít, jelikož vždy se jedná o domluvu společníků a je pouze a jen na nich, co zvolí. Já osobně bych v tomto případě zvolila rozdělení odštěpením se vznikem nové obchodní korporace, jelikož společnost JP Group má již na trhu nějaké postavení a je známá pro svou dobrou pověst a byla by škoda o to přijít. Ale jak jsem psala výše jedná se pouze o mé vlastní doporučení.



## Seznam použité literatury

### Odborné knihy:

DĚDIČ, Jan. *Přeměny obchodních společností a družstev pro podnikatelskou praxi*. Praha: Polygon, 2012. 368 s. ISBN 978-80-7273-170-1

DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny a přeshraniční přeměny obchodních společností a družstev*. Praha: Wolters Kluwer, 2013. 486 s. ISBN 978-80-7357-970-8.

DVOŘÁK, Tomáš. *Přeměny obchodních korporací*. Praha: Wolters Kluwer, 2015. ISBN 97880-7478-803-1.

SALACHOVÁ, Bohumila. *Obchodní korporace a jejich přeměny: (právní, účetní a daňové aspekty)*. Ostrava: Key Publishing, 2014. ISBN 978-80-7418-220-4.

SEDLÁČEK, Jaroslav. *Účetnictví přeměn obchodních korporací*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. ISBN 978-80-7380-508-1.

SKÁLOVÁ, Jana a Pěva POKORNÁ. *Účetní a daňové dopady transakcí v kapitálové společnosti*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-485-7.

SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2015. 248 s. ISBN 978-80-7478-699-0.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností: daňové a právní souvislosti*. 3. aktualiz. a přeprac. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. ISBN 978-80-2474018-8.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Odložená daň a fúze*. In: MEJZLÍK, Ladislav (ed.). *Regulační prostředí pro akvizice a fúze*. Praha: Oeconomica, 2011, s. 56–64. ISBN 978-80-245-1831-2.

THOM, Michael. *Tax Politics and Policy*. New York: Routledge, 2017. 263 p. ISBN 978-1-13818338-4.

VOMÁČKOVÁ, Hana. *Účetnictví akvizicí, fúzí a jiných vlastnických transakcí: (vyšší účetnictví)*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Praha: Polygon, 2009. ISBN 978-80-7273-157-2.

### Článek v odborném časopise:

SKÁLOVÁ, Jana. *Odložená daň při přeměnách*. Český finanční a účetní časopis, 2012, roč. 7, č. 3, s. 28-41. ISSN: 1802-2200

### Internetové zdroje:

BOTEK, Radim. *Přecenění majetku v rámci přeměn – specialista českého výkaznictví* [online]. Dostupné z: [http://www.roedl.com/fileadmin/user\\_upload/Roedl\\_Czech\\_Republic/clanky/2014/Auditor\\_06\\_2014\\_RBO.pdf](http://www.roedl.com/fileadmin/user_upload/Roedl_Czech_Republic/clanky/2014/Auditor_06_2014_RBO.pdf)

DĚRGEL, Martin. *Rozdělení společnosti* [online]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d4981v6998-rozdeleni-spolecnosti/>

EPRAVO.CZ: *Váš průvodce právem - Sbírka zákonů, judikatura, právo* [online]. EPRAVO.CZ, a.s. 1999 [cit. 07.04.2019]. Dostupné z: <https://www.epravo.cz/top/clanky/pravo-na-dorovnani-pri-squeeze-outu-aneb-mimosoudni-dohoda-na-dorovnani-vs-stanoveni-dorovnani-soudem-95086.html>

E15.CZ: *Byznys, politika, ekonomika, finance, události* [online] E15.CZ [cit. 07.04.2019]. Dostupné z: <https://www.e15.cz/domaci/pocet-preshranicnich-firemnich-fuzi-v-cesku-roste-nejvice-jich-je-ze-slovenska-1350488>

OTAVOVÁ, Milena. *Rozdělení společnosti odštěpením* [online]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d9149v11968-rozdeleni-spolecnostiodstepenim/>

ŠEBESTÍKOVÁ, VIOLA. *Rozdělení kapitálových společností* [online]. Dostupné z: <http://www.du.cz/33/rozdeleni-kapitalovych-spolecnosti/>

VOMÁČKOVÁ, Hana. *Rozdělení odštěpením obchodní společnosti - účetní a daňová řešení* [online]. Dostupné z: <http://www.mzdovapraxe.cz/archiv/dokument/doc-d150v126-rozdeleniodstepenim-obchodni-spolecnosti-ucetni-a-danova-reseni/>

### **Legislativa:**

České účetní standardy, zejména ČUS č. 011,

Vyhláška č. 500/2002 Sb.,

Zákon č. 125/2008 Sb., o přeměnách obchodních společností a družstev, ve znění pozdějších předpisů,

Zákon č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže, ve znění pozdějších předpisů,

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Zákon č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících, ve znění pozdějších předpisů,

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,

Zákon 38/1992 Sb., o dani z nemovitých věcí

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů,

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník,

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních korporacích a družstvech, ve znění pozdějších předpisů,

## **Seznam zkratek**

ČR – Česká republika

DPH – daň z přidané hodnoty

EU – Evropská unie

Kč – Koruna česká

NOZ – občanský zákoník

ods. – odstavec

OR – oceňovací rozdíl

písm. - písmeno

tis. – tisíc

ZDP – zákon o dani z příjmů

ZDPH – zákon o dani z přidané hodnoty

ZoP – zákon o přeměnách obchodních společností a družstev

ZoÚ – zákon o účetnictví

## Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;

- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);

- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 26. 4. 2019

  
.....

Bc. Alice Přesličková

## **Seznam příloh**

Příloha č. 1 - Projekt odštěpení

Příloha č. 2 - Projekt rozštěpení

Příloha č. 3 - Účtový rozvrh